

- Version a Agosto 2008 -

Resolucion Tecnica Nº 7

NORMAS DE AUDITORIA

PRIMERA PARTE

VISTO:

Los articulos 6º y 20 del Estatuto de la Federacion Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Economicas; los articulos 1º; 2º; 13; 16; 20, inc. b) y 22 del Centro de Estudios Cientificos y Tecnicos (CECyT) de dicha Federacion y las demas disposiciones legales y reglamentarias del funcionamiento de la Federacion y de cada uno de los Consejos que la integran.

Y CONSIDERANDO:

- a) Que es funcion primordial de la Federacion Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Economicas coordinar la emision de normas tecnicas unificadas por las entidades que la constituyen, organos naturales para canalizar las opiniones de los profesionales matriculados y medio mas adecuado para lograr que las normas sobre la informacion contable y su examen sean producto de la participacion activa de los profesionales mencionados;
- b) Que es atribucion de los Consejos Profesionales de Ciencias Economicas dictar normas de ejercicio profesional de aplicacion general;
- c) Que una de las posibilidades de ejercicio profesional mas importante es el desempeno de tareas de auditoria interna o externa;
- d) Que la auditoria externa culmina con un informe, en el que se dictamina sobre la razonabilidad de la informacion contable destinada a ser presentada a terceros, la que puede servir de base para tomar decisiones que afecten tanto al ente que emite los estados contables como a aquellos que con el se relacionan;
- e) Que, por lo tanto, es necesario definir a traves de normas de auditoria la condicion basica para el ejercicio de la auditoria, las normas para su desarrollo y las normas para los informes de ellos resultantes;
- f) Que la emision de normas de auditoria ha de contribuir a mejorar el servicio que los auditores brindan a aquellos que los requieren y a la comunidad y debe ser entendida como un medio indispensable de clarificacion y ordenamiento de la tarea de aquellos, sin que por eso se afecte la libertad de criterio con que el auditor debe contar para desempenar su tarea en forma adecuada;
- g) Que el Centro de Estudios Cientificos y Tecnicos (CECyT) de esta Federacion ha presentado un proyecto de normas con el Informe Nº 4 del Area de Auditoria titulado: "Normas de Auditoria", que contempla adecuadamente las necesidades de ordenamiento profesional de la actividad de los que ejercen tareas de auditoria;
- h) Que el Informe Nº 4 contempla la existencia de disposiciones legales que reglan algunos aspectos que hacen al ejercicio profesional de la auditoria;

i) Que el Informe N° 4 ha sido sometido al periodo de consulta a que se hace referencia en el articulo 22 del Reglamento del Centro de Estudios Cientificos y Tecnicos (CECyT), durante el cual se han recibido comentarios y sugerencias, los que -una vez evaluados sirvieron de base a ciertas modificaciones del texto original, el que ha quedado finalmente redactado en la forma que figura en la segunda parte de esta Resolucion;

j) Que se han cumplido satisfactoriamente todos los requisitos reglamentarios para que el mencionado Informe N° 4 adquiera los efectos previstos en el articulo 20 del Estatuto de la Federacion y el articulo 20 inciso b) del Reglamento del Centro de Estudios Cientificos y Tecnicos (CECyT) de la Federacion.

POR ELLO:

LA JUNTA DE GOBIERNO DE LA FEDERACION ARGENTINA
DE CONSEJOS PROFESIONALES DE CIENCIAS ECONOMICAS

RESUELVE:

Articulo 1º - Emitir las Normas de Auditoria que se incluyen en la segunda parte de esta resolucion tecnica, las que seran de aplicacion obligatoria para los profesionales matriculados en los Consejos Profesionales de Ciencias Economicas una vez aprobadas por estos.

Articulo 2º - Sustituir la Resolucion Tecnica N° 3 de esta Federacion por la presente Resolucion Tecnica.

Articulo 3º - Recomendar a todos los Consejos Profesionales la debida difusion de esta resolucion tecnica en el ambito de las respectivas jurisdicciones, especialmente entre sus matriculados, las instituciones educacionales universitarias y secundarias, las organizaciones empresarias, entidades financieras y organismos oficiales.

Articulo 4º - Comuniquese, publíquese y registrese en el Libro de Resoluciones.

Capital Federal, 26 de Septiembre de 1985.

SEGUNDA PARTE

I. INTRODUCCION

A. PROPOSITO DE ESTE INFORME

Las normas incluidas en este informe abarcan aquellas aplicables a la auditoria en general y las que conciernen, en particular, a la auditoria externa de estados contables.

Elas regulan la condicion basica para el ejercicio de la auditoria, o sea la independencia y las pautas referidas al desarrollo del trabajo y a la preparacion del informe del auditor.

Existen en la Republica Argentina diversos pronunciamientos profesionales sobre las normas de auditoria relativas a la revision de estados contables para el uso de la comunidad. Tambien diferentes organismos de control han dictado resoluciones vinculadas con esta materia.

Por otra parte, existe la necesidad manifiesta que las normas de auditoria de estados contables sean uniformes y adecuadas a la importancia relevante que tienen para la comunidad, debido a la diversidad de intereses que existe entre todos los usuarios de los estados contables y los entes que los emiten. La satisfaccion de esa necesidad asegurara que se logre el necesario grado de confiabilidad de la informacion contable, para que la comunidad la utilice como base para orientar adecuadamente sus decisiones.

En la politica de la Federacion Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Economicas tiene prelación lograr la uniformidad de las normas profesionales vigentes, dentro de las que desempeñan un papel preponderante las normas de auditoria.

B. ANTECEDENTES

Para la preparacion de este informe se utilizaron los siguientes antecedentes profesionales:

1. Dictámenes elaborados por el Instituto Tecnico de Contadores Publicos, dependiente de la Federacion Argentina de Graduados en Ciencias Economicas.
 - a. Dictamen Nº 1: Normas especificas sobre dictámenes del contador publico referente a estados contables, (17 de diciembre de 1971).
 - b. Dictamen Nº 3: Normas de auditoria generalmente aceptadas, (27 de julio de 1973).
 - c. Dictamen Nº 4: Normas personales sobre procedimientos de auditoria, (27 de julio de 1973).
 - d. Dictamen Nº 5: Normas relativas a la realizacion del trabajo de auditoria, (2 de agosto de 1974).
2. Informe Nº 1 del Area Auditoria del CECyT: "Un nuevo enfoque sobre la auditoria y sus normas", de Horacio Lopez Santiso. (Setiembre de 1976).
3. Resolucion Tecnica Nº 3 de la Federacion Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Economicas: "Normas de Auditoria". (Mayo de 1978).
4. "Normas de auditoria generalmente aceptadas - (Propuesta de unificacion)". Comision de auditoria del Consejo Profesional de Ciencias Economicas de Capital Federal. (Octubre de 1982).
5. "Comentarios al proyectos de normas de auditoria" del Consejo Profesional de Ciencias Economicas de Capital Federal. CECyT. (Octubre de 1982).

6. "Unificación de Normas Técnicas". Trabajo base presentado al IV Congreso Nacional de Profesionales en Ciencias Económicas, por Florencio Escribano Martínez. (Noviembre de 1982).
7. Informe N° 4 del Área Auditoría. "Normas de Auditoría" de la Comisión Especial para la Unificación de Normas Técnicas de la FACPCE.
8. Comentarios y sugerencias de usuarios de los estados contables, de organismos de control, de organismos de la profesión y de los profesionales, recibidos durante el período en que el pronunciamiento referido en el punto anterior se expuso para su consideración y que coadyuvaron a su perfeccionamiento.

II. NORMAS DE AUDITORIA EN GENERAL

A. CONDICION BASICA PARA EL EJERCICIO DE LA AUDITORIA

El auditor debe tener independencia con relación al sistema objeto de la auditoría.

B. NORMAS PARA EL DESARROLLO DE LA AUDITORIA

1. El auditor, a través del desarrollo de su tarea, debe obtener elementos de juicio válidos y suficientes que permitan respaldar las aseveraciones formuladas en su informe. Su tarea debe ser planificada en función de los objetivos de la auditoría.
2. El auditor debe conservar, por un plazo adecuado a la naturaleza de cada circunstancia, los papeles de trabajo que constituyen la prueba del desarrollo de su tarea.
3. Los papeles de trabajo deben contener:
 - 3.1. La descripción de la tarea realizada.
 - 3.2. Los datos y antecedentes recogidos durante el desarrollo de la tarea, ya se trate de aquellos que el auditor hubiere preparado o de los que hubiere recibido de terceros.
 - 3.3. Las conclusiones particulares y generales.
4. El auditor debe realizar su tarea dentro del principio de economía aplicable a todo control. O sea, para que su labor sea económicamente útil debe culminar en un lapso y a un costo razonable. Esas limitaciones de tiempo y de costo deben ser evaluadas por el auditor a fin de determinar si no representan un inconveniente para la realización adecuada de la tarea.
5. En la aplicación de los procedimientos de auditoría, el auditor debe tener en cuenta que puede actuar sobre las bases selectivas, determinadas según su criterio exclusivamente o apoyándolo con el uso de métodos estadísticos.

C. NORMAS SOBRE INFORMES

1. Los informes deben cumplir con los requisitos o características de la información. En especial, se deben evitar los vocablos o expresiones ambiguas o que pudieran inducir a error a los interesados en el informe.
2. Los informes deben ser escritos. Si las circunstancias lo aconsejaren pueden ser orales, recomendándose en este caso su ratificación posterior por escrito.
3. Los informes escritos deben contener:
 - 3.1. La identificación del objeto del examen.
 - 3.2. La indicación de la tarea realizada.
 - 3.3. La opinión que ha podido formarse el auditor a través de la tarea realizada, claramente separada de cualquier otro tipo de información.

3.4. Los elementos adicionales necesarios para su mejor comprensión.

III. NORMAS SOBRE AUDITORIA EXTERNA DE INFORMACION CONTABLE

A. CONDICION BASICA PARA EL EJERCICIO DE LA AUDITORIA

1. INDEPENDENCIA

El contador publico (en adelante indistintamente el "auditor") debe tener independencia con relacion al ente al que se refiere la informacion contable.

2. FALTA DE INDEPENDENCIA

El auditor no es independiente en los siguientes casos:

2.1. Cuando estuviera en relacion de dependencia, con respecto al ente cuya informacion contable es objeto de la auditoria o con respecto a los entes que estuvieran vinculados economicamente a aquel del que es auditor, o lo hubiera estado en el ejercicio al que se refiere la informacion que es objeto de la auditoria.

No se considera relacion de dependencia al registro de documentacion contable, la preparacion de los estados contables y la realizacion de otras tareas similares remuneradas mediante honorarios, en tanto no coincidan con funciones de direccion, gerencia o administracion del ente cuyos estados contables estan sujetos a la auditoria.

2.2. Cuando fuera conyuge o pariente por consanguinidad, en linea recta o colateral hasta el cuarto grado inclusive, o por afinidad hasta el segundo grado, de alguno de los propietarios, directores, gerentes generales o administradores del ente cuya informacion contable es objeto de la auditoria o de los entes vinculados economicamente a aquel del que es auditor.

2.3. Cuando fuera socio, asociado, director o administrador del ente cuya informacion contable es objeto de la auditoria, o de los entes que estuvieran vinculados economicamente a aquel del que es auditor, o lo hubiese sido en el ejercicio al que se refiere la informacion que es objeto de la auditoria.

No existe falta de independencia cuando el auditor fuera socio o asociado de entidades civiles sin fines de lucro (clubes, fundaciones mutuales u otras organizaciones de bien publico) o de sociedades cooperativas, cuya informacion contable es objeto de la auditoria o de los entes economicamente vinculados a aquel del que es auditor.

2.4. Cuando tuviera intereses significativos en el ente cuya informacion contable es objeto de la auditoria o en los entes que estuvieran vinculados economicamente a aquel del que es auditor, o los hubiera tenido en el ejercicio al que se refiere la informacion que es objeto de la auditoria.

2.5. Cuando la remuneracion fuera contingente o dependiente de las conclusiones o resultados de su tarea de auditoria.

2.6. Cuando la remuneracion fuera pactada sobre la base del resultado del periodo a que se refieren los estados contables sujetos a la auditoria. No vulneran esta norma las disposiciones sobre aranceles profesionales que fijan su monto minimo sobre la base del activo, pasivo, o ingresos por ventas o servicios del ente.

3. VINCULACION ECONOMICA

Se entiende por entes (personas, entidades o grupos de entidades) economicamente vinculados a aquellos que, a pesar de ser jurídicamente independientes, reúnen algunas de las siguientes condiciones:

- 3.1. Cuando tuvieran vinculación significativa de capitales.
- 3.2. Cuando tuvieran, en general, los mismos directores, socios o accionistas.
- 3.3. Cuando se tratara de entes que por sus especiales vínculos debieran ser considerados como una organización económica única.

4. ALCANCE DE LAS INCOMPATIBILIDADES

Los requisitos de independencia son de aplicación tanto para el contador público que emite su informe, como para todos los integrantes del equipo de trabajo que intervienen en esa auditoría, ya fueran estos profesionales en ciencias económicas, profesionales en otras disciplinas o no profesionales.

En los casos de sociedades de profesionales, las incompatibilidades determinadas en III.A.2., se extienden a todos los socios o asociados del contador público.

B. NORMAS PARA EL DESARROLLO DE LA AUDITORIA

1. A través del desarrollo de la tarea, el auditor debe obtener elementos de juicio válidos y suficientes que respalden su informe relativo a lo siguiente:

- 1.1. Auditoría realizada para determinar la razonabilidad de la información presentada por los estados contables básicos.
- 1.2. Revisión limitada de los estados contables correspondientes a periodos intermedios, de alcance inferior al necesario para determinar la razonabilidad de la información presentada por los estados contables básicos.
- 1.3. Situaciones de hecho o comprobaciones especiales que no requieren la emisión de un juicio técnico (certificación).
- 1.4. Investigaciones especiales.

2. Auditoría de estados contables

Para obtener los elementos de juicio válidos y suficientes que le permitan emitir su opinión o abstenerse de ella sobre los estados contables de un ente, el auditor debe desarrollar su tarea siguiendo los pasos que se detallan a continuación:

- 2.1. Obtener un conocimiento apropiado de la estructura del ente, sus operaciones y sistemas, las normas legales que le son aplicables, las condiciones económicas propias y las del ramo de sus actividades.
- 2.2. Identificar el objeto del examen (los estados contables, las afirmaciones que los constituyen -existencia, pertenencia al ente, integridad, valuación y exposición- o lo que debieran contener).
- 2.3. Evaluar la significación de lo que se debe examinar, teniendo en cuenta su naturaleza, la importancia de los posibles errores o irregularidades y el riesgo involucrado.
- 2.4. Planificar en forma adecuada el trabajo de auditoría, teniendo en cuenta la finalidad del examen, el informe a emitir, las características del ente cuyos estados contables serán objeto de la auditoría (naturaleza, envergadura y otros elementos) y las circunstancias particulares del caso.

La planificación debe incluir la selección de los procedimientos a aplicar, su alcance, su

distribucion en el tiempo y la determinacion de si han de ser realizados por el auditor o por sus colaboradores. Preferentemente, la planificacion se debe formalizar por escrito y, dependiendo de la importancia del ente, debe comprender programas de trabajo detallados.

2.5. Reunir los elementos de juicio validos y suficientes que permitan respaldar su informe a traves de la aplicacion de los siguientes procedimientos de auditoria:

2.5.1. Evaluacion de las actividades de control de los sistemas que son pertinentes a su revision, siempre que, con relacion a su tarea, el auditor decida depositar confianza en tales actividades. Esta evaluacion es conveniente que se desarrolle en la primera etapa porque sirve de base para perfeccionar la planificacion en cuanto a la naturaleza, extension y oportunidad de las pruebas de auditoria a aplicar. El desarrollo de este procedimiento implica cumplir los siguientes pasos:

2.5.1.1. Relevar las actividades formales de control de los sistemas que son pertinentes a su revision.

2.5.1.2. Comprobar que esas actividades formales de control de los sistemas se aplican en la practica.

2.5.1.3. Evaluar las actividades reales de control de los sistemas, comparandolas con las que considere razonables en las circunstancias.

2.5.1.4. Determinar el efecto de la evaluacion mencionada sobre la planificacion de modo de replantear, en su caso, la naturaleza, extension y oportunidad de los procedimientos de auditoria seleccionados previamente.

2.5.1.5. Emitir, en su caso, un informe con las observaciones recogidas durante el desarrollo de la tarea y las sugerencias para el mejoramiento de las actividades de control de los sistemas examinados.

2.5.2. Cotejo de los estados contables con los registros de contabilidad.

2.5.3. Revision de la correlacion entre registros y entre estos y la correspondiente documentacion comprobatoria.

2.5.4. Inspecciones oculares (por ejemplo: arqueos de caja, documentos e inversiones; observacion de inventarios fisicos; observacion de la existencia de bienes de uso).

2.5.5. Obtencion de confirmaciones directas de terceros (por ejemplo: bancos, clientes, proveedores, asesores legales).

2.5.6. Comprobaciones matematicas.

2.5.7. Revisiones conceptuales.

2.5.8. Comprobacion de la informacion relacionada.

2.5.9. Comprobaciones globales de razonabilidad (por ejemplo: analisis de razones y tendencias, analisis comparativo e investigacion de fluctuaciones de significacion).

2.5.10. Examen de documentos importantes (por ejemplo: estatutos, contratos, actas, escrituras y similares).

2.5.11. Preguntas a funcionarios y empleados del ente.

2.5.12. Obtencion de una confirmacion escrita de la direccion del ente de las explicaciones e informaciones suministradas.

Los procedimientos usuales enunciados pueden ser modificados, reemplazados por otros alternativos o suprimidos, atendiendo a las circunstancias de cada situacion. En estos casos, el auditor debe estar en condiciones de demostrar que el procedimiento usual no fue practicable o de razonable aplicacion o que, a pesar de la modificacion, reemplazo o supresion, pudo obtener elementos de juicio validos

y suficientes.

Los procedimientos enunciados, en cuanto fueran de aplicación, deben ser utilizados además en la revisión de operaciones o hechos posteriores a la fecha del cierre de los estados contables objeto de la auditoría, para verificar en que medida pudieron afectarlos.

En la aplicación de los procedimientos de auditoría, el auditor debe tener en cuenta que puede actuar sobre bases selectivas, determinadas según su criterio exclusivamente o apoyándolo con el uso de métodos estadísticos.

2.6. Controlar la ejecución de lo planificado con el fin de verificar el cumplimiento de los objetivos fijados y, en su caso, realizar en forma oportuna las modificaciones necesarias a la programación.

Con tal propósito, el auditor debe efectuar una revisión cuidadosa del trabajo de sus colaboradores a medida que se va desarrollando y una vez que ha sido completado.

2.7. Evaluar la validez y suficiencia de los elementos de juicio examinados para respaldar el juicio del auditor sobre las afirmaciones particulares contenidas en los estados contables.

Para ello, el auditor, utilizando su criterio profesional, debe hacer lo siguiente:

2.7.1. Considerar su naturaleza y la forma en que se obtuvieron.

2.7.2. Considerar la importancia relativa de lo examinado en su relación con el conjunto.

2.7.3. Estimar el grado de riesgo inherente que depende, en buena parte, del grado de seguridad que ofrezcan las actividades de control de los sistemas involucrados.

2.8. Sobre la base de los elementos de juicio obtenidos, el auditor debe formarse una opinión acerca de la razonabilidad de la información que contienen los estados contables básicos en conjunto, de acuerdo con normas contables profesionales, o concluir que no le ha sido posible la formación de tal juicio.

2.9. Emitir su informe teniendo en cuenta las disposiciones legales, reglamentarias y profesionales que fueran de aplicación.

3. Visión limitada de estados contables de periodos intermedios

Para obtener los elementos de juicio válidos y suficientes que respalden el informe relativo a la revisión de los estados contables de los periodos intermedios, de alcance inferior al necesario para emitir una opinión sobre la razonabilidad de la información que contienen dichos estados del ente, el auditor debe desarrollar su tarea de acuerdo con los siguientes pasos:

3.1. Obtener un conocimiento apropiado de la estructura de la organización, sus operaciones y sistemas, las normas legales que le son aplicables, las condiciones económicas propias y las del ramo de sus actividades.

3.2. Identificar el objeto del examen (los estados contables, las afirmaciones que los constituyen -existencia, pertenencia al ente, integridad, valuación y exposición- o lo que debieran contener).

3.3. Evaluar la significación de lo que se debe examinar, teniendo en cuenta su naturaleza y la importancia de los posibles errores o irregularidades y el riesgo involucrado.

3.4. Planificar en forma adecuada el trabajo de auditoría, teniendo en cuenta la finalidad del examen, el informe a emitir, las características del ente cuyos estados contables serán objeto de auditoría y las circunstancias particulares del caso.

La planificación debe incluir la selección de los procedimientos a aplicar, su alcance, su distribución en el tiempo y la determinación de si han de ser realizados por el auditor o por sus colaboradores. Preferentemente, la planificación se debe formalizar por escrito y, dependiendo de la importancia del ente, comprender programas de trabajo detallados.

3.5. Aplicar los siguientes procedimientos de auditoria:

3.5.1. El cotejo de los estados contables con los registros de contabilidad.

3.5.2. Las comprobaciones matematicas de la informacion contenida en los estados contables.

3.5.3. La revision conceptual de los estados contables.

3.5.4. La lectura de las actas de asamblea y directorio.

3.5.5. La revision comparativa de los estados contables en su relacion con los del ultimo cierre del ejercicio, con los de los periodos intermedios anteriores y con los de los periodos intermedios similares de ejercicios anteriores.

3.5.6. Las comprobaciones globales de razonabilidad, (por ejemplo: el analisis de las razones y tendencias e investigacion de las fluctuaciones de significacion).

3.5.7. Los comentarios con los funcionarios del ente al que corresponden los estados contables objeto de auditoria, acerca de los aspectos importantes que pudieran afectar a la informacion contenida en dichos estados.

La extension de los procedimientos a aplicar por el contador publico depende, en parte, de lo siguiente:

- Las caracteristicas del ente al que correspondieren los estados contables objeto de auditoria.

- La realizacion de la auditoria de los estados contables anuales anteriores por el mismo contador publico que efectua esta revision.

- El conocimiento, por parte del auditor, de las debilidades en las funciones de control de los sistemas aplicados por el ente.

- El conocimiento, por parte del auditor, de las practicas contables del ente.

- El conocimiento, por parte del auditor, de los cambios importantes en la naturaleza o en el volumen de las operaciones del ente.

3.6. Controlar la ejecucion de lo planificado con el fin de verificar el cumplimiento de los objetivos fijados y, en su caso, realizar en forma oportuna las modificaciones necesarias a la programacion. Con tal proposito, el auditor debe efectuar una revision cuidadosa del trabajo de sus colaboradores a medida que se va desarrollando y una vez que ha sido completado.

3.7. Evaluar la validez y suficiencia de los elementos de juicio examinados para respaldar el informe del auditor. Para ello, el auditor, utilizando su criterio profesional, debe hacer lo siguiente:

3.7.1. Considerar su naturaleza y la forma en que se obtuvieron.

3.7.2. Considerar la importancia relativa de lo examinado en su relacion con el conjunto.

3.7.3. Estimar el grado del riesgo inherente que en buena parte, depende del grado de seguridad que ofrezcan las actividades de control de los sistemas involucrados.

3.8. Emitir su informe teniendo en cuenta las disposiciones legales, reglamentarias y profesionales que fueren de aplicacion.

4. Certificacion

Para emitir una certificacion, el auditor debe obtener elementos de juicio validos y suficientes que respalden las aseveraciones que aquella incluya.

5. Investigaciones especiales

Para obtener elementos de juicio validos y suficientes que respalden el informe relativo a las investigaciones especiales, el contador publico debe desarrollar su tarea aplicando las etapas del proceso de formacion del juicio del auditor detalladas en la normas III.B.2., en cuanto fueren de aplicacion. En ese caso, debe tener en cuenta las finalidades especificas para las cuales se requiere este informe.

6. Papeles de trabajo

Los programas escritos con la indicación de su cumplimiento y las evidencias reunidas por el auditor en el desarrollo de su tarea, constituyen el conjunto de sus papeles de trabajo.

7. Los papeles de trabajo deben contener lo siguiente:

7.1. La descripción de la tarea realizada.

7.2. Los datos y los antecedentes recogidos durante el desarrollo de la tarea, ya se trate de aquellos que el auditor hubiera preparado o hubiera recibido de terceros.

7.3. Las conclusiones sobre el examen de cada rubro o área y las conclusiones finales o generales del trabajo.

8. El auditor debe conservar por el plazo que fijen las normas legales o por seis años, el que fuera mayor, los papeles de trabajo, la copia de los informes emitidos y, en su caso, la copia de los estados contables objeto de la auditoría, firmada por el representante legal del ente al que estos correspondan.

C. NORMAS SOBRE LOS INFORMES

1. En todos los casos en que el nombre de un contador público se encuentre vinculado con los estados contables destinados a ser presentados a terceros, debe quedar en evidencia en todas las páginas que componen dichos estados, la relación que con ellos tiene el citado profesional. En ningún caso el contador público debe incorporar a los estados contables, únicamente, su firma y sello.

2. Los informes del contador público deben cumplir con los requisitos o características que corresponden a toda información. En especial, se debe evitar los vocablos o expresiones ambiguas o que pudieran inducir a error a los interesados en el informe.

3. En todos los informes del contador público, las opiniones del profesional deben quedar claramente separadas de cualquier otro tipo de información.

4. Los informes del contador público se clasifican del siguiente modo:

4.1. Informe breve o resumido.

4.2. Informe extenso.

4.3. Informe de revisión limitada de los estados contables de los períodos intermedios.

4.4. Informe sobre las actividades de control de los sistemas examinados.

4.5. Certificación.

4.6. Otros informes especiales.

INFORME BREVE

5. Definición

El informe breve sobre los estados contables (para ser presentados a terceros) es el que emite un contador público, basado en el trabajo de auditoría realizado, mediante el cual el profesional expresa su opinión o declara que se abstiene de emitirla sobre la información que contienen dichos estados. El trabajo debe ser efectuado de acuerdo con estas normas de auditoría.

6. Contenido

El informe breve sobre estados contables se debe presentar con la siguiente sistematización.

6.1. Título.

6.2. Destinatario.

6.3. Identificación de los estados contables objeto de auditoría.

6.4. Alcance del trabajo de auditoria.

6.5. Aclaraciones especiales previas al dictamen, en su caso.

6.6. Dictamen u opinion sobre los estados contables en su conjunto o la indicacion por la cual no se emite opinion.

6.7. Informacion especial requerida por leyes o disposiciones nacionales, provinciales, municipales o de los organismos publicos de control o de la profesion.

6.8. Lugar y fecha de emision.

6.9. Firma del auditor.

7. Titulo

El titulo es "Informe del auditor".

8. Destinatario

El informe debe estar dirigido a quien hubiera contratado los servicios del auditor, o a quien el contratante indicara. En el caso que el destinatario fuera un ente, el informe se debe dirigir a sus propietarios o a las maximas autoridades.

9. Identificacion de los estados objeto de la auditoria

Se debe identificar con precision y claridad cada uno de los estados contables a los que se refiere el informe, la denominacion completa del ente a quien pertenecen y la fecha o periodo a que se refieren.

10. Alcance del trabajo de auditoria

El informe debe contener una manifestacion acerca de si el examen se desarrollo o no se desarrollo de acuerdo con las normas de auditoria vigentes.

11. Si existieran limitaciones al alcance de la tarea de auditoria que imposibilitaran la emision de una opinion o implicaran salvedades a esta, aquellas deben ser claramente expuestas en el apartado denominado "Alcance del trabajo de auditoria".

Tales limitaciones deben indicar los procedimientos no aplicados, en su caso, senalando lo siguiente:

11.1. Si la restriccion ha sido impuesta por el contratante del servicio de auditoria.

11.2. Si la restriccion es consecuencia de otras circunstancias.

11.3. Si parte del trabajo de auditoria se apoya en la tarea realizada por otro auditor independiente (caso de inversiones en entes objeto de auditoria por este ultimo auditor). Esta limitacion al alcance sera optativa. Si no se incluye, se supone que el auditor principal asume la responsabilidad sobre la totalidad de la informacion contenida en los estados contables sobre los que emite dictamen.

12. Cuando un procedimiento usual (de los detallados en la norma III.B.2.5.) se hubiese modificado, sustituido por otro alternativo o suprimido, y el auditor hubiera obtenido la evidencia valida y suficiente para sustentar adecuadamente su juicio, no es necesario dejar constancia en el apartado "Alcance del trabajo de auditoria" del procedimiento omitido.

13. Aclaraciones especiales previas al dictamen

Cuando, segun el juicio del auditor que emite el informe, fuera necesario formular aclaraciones especiales que permitan interpretar en forma mas adecuada la informacion, dichas aclaraciones debe exponerlas en un apartado especifico previo a aquel en que incluya el dictamen.

14. La exposicion en notas a los estados contables de las aclaraciones mencionadas, cuando ello sea pertinente, excusa al auditor de incluirlas en su informe, pero debe indicar tal situacion y remitirse a la nota respectiva.

15. El auditor no debe incluir en este apartado manifestaciones que en realidad representen salvedades o excepciones que no reciban el tratamiento correspondiente en el parrafo del dictamen o de la opinion.

16. Dictamen

En este apartado el auditor debe exponer su opinion, o abstenerse explicitamente de emitirla, acerca de si los estados contables en conjunto presentan razonablemente la informacion que ellos deben brindar de acuerdo con las normas contables profesionales.

17. Dictamen favorable sin salvedades

Cuando hubiere realizado su examen de acuerdo con estas normas el contador publico debe opinar favorablemente, siempre que pueda manifestar que los estados contables objeto de la auditoria presentan razonablemente la informacion que ellos deben brindar de acuerdo con las normas contables profesionales.

18. Dictamen favorable con salvedades

El dictamen favorable puede ser acotado con limitaciones que se denominan, indistintamente, "salvedades" o "excepciones". Las salvedades se emplean cuando se trata de montos o aspectos que, por su significacion, no justifican que el auditor deba emitir un dictamen adverso o abstenerse de opinar sobre los estados objeto de la auditoria.

19. Al expresar su salvedad, ya fuera esta determinada o indeterminada, el auditor debe dejar constancia de la razon de su existencia y de la informacion adicional correspondiente.

20. Las salvedades determinadas son aquellas originadas en discrepancias respecto de la aplicacion de las normas contables profesionales (de valuacion o exposicion) utilizadas para preparar y presentar la informacion contenida en los estados contables sujetos a la auditoria. Cuando correspondiera, debe dejar constancia de las partidas y montos involucrados.

21. Las salvedades indeterminadas son aquellas originadas en la carencia de elementos de juicio validos y suficientes para poder emitir una opinion sobre una parte de la informacion contenida en los estados contables examinados. En estos casos, el auditor debe expresar si su salvedad obedece a las limitaciones en el alcance de la tarea o a la sujecion de una parte o de toda la informacion contenida en los estados contables a hechos futuros cuya concrecion no pudiera ser evaluada en forma razonable.

22. No es necesario que el auditor haga referencia a que la informacion se presenta en forma uniforme respecto del ejercicio anterior. La ausencia de la salvedad indica que se ha cumplido con esa caracteristica de la informacion y solo corresponde referirse a ella cuando hubiera sido violada, a traves de la enunciacion de la excepcion.

23. La redaccion de la salvedad por falta de uniformidad, con respecto a las pautas o a los criterios contables utilizados en el ejercicio anterior, debe contener una descripcion clara del cambio, de las razones que lo motivan y de sus efectos cuantitativos. Asimismo, el auditor debe manifestar si esta o no esta de acuerdo con el cambio realizado.

24. Cuando la informacion a que se refiere la salvedad o excepcion estuviera contenida en las notas a los estados contables, se debe aplicar la norma III.C.14.

25. Dictamen adverso

El auditor debe emitir un dictamen adverso cuando, como consecuencia de haber realizado su examen de acuerdo con estas normas de auditoria, toma conocimiento de uno o mas problemas que implican salvedades al dictamen de tal magnitud e importancia que no justifican la emision de una opinion con salvedades.

El conocimiento suficiente de los problemas por parte del auditor revela que es inapropiada una abstención de opinión.

26. En este caso, el auditor debe expresar que los estados contables no presentan la información pertinente de acuerdo con las normas contables profesionales, explicando las razones que avalan su opinión (generalmente en un párrafo previo ubicado en el apartado "Aclaraciones previas al dictamen").

27. Abstención de opinión

El auditor se debe abstener de emitir su opinión cuando no ha obtenido elementos de juicio válidos y suficientes para poder expresar una opinión sobre los estados contables en su conjunto.

La necesidad de emitir un informe con abstención de opinión puede originarse en lo siguiente:

27.1 Limitaciones importantes en el alcance de la auditoría.

27.2. Sujeción de una parte o de toda la información contenida en los estados contables a hechos futuros, cuya concreción no pudiera evaluarse en forma razonable y cuya significación potencial no admita la emisión de una opinión con salvedad indeterminada.

28. La abstención de emitir una opinión puede ser aplicada a toda la información examinada o a una parte de ella.

29. El auditor debe indicar en su informe, en los apartados pertinentes (alcance del trabajo de auditoría o aclaraciones previas al dictamen), las razones que justifican la abstención de opinión.

30. Opinión parcial

El auditor que hubiera emitido un dictamen adverso sobre los estados contables en su conjunto o se hubiera abstenido de opinar sobre ellos, puede emitir una opinión parcial sobre algunos aspectos de la información que contienen dichos estados, siempre que ocurra lo siguiente:

30.1. Considere que esa opinión es de utilidad para los interesados en el informe.

30.2. El alcance de su trabajo, medido con respecto a la significación de los rubros parciales sobre los que dictamina, fuera suficiente, y cuando estos fueran suficientemente importantes en conjunto.

31. La opinión parcial debe ser redactada cuidadosamente para evitar que se cree una confusión en los interesados en el informe con respecto al juicio adverso sobre los estados contables en conjunto o a la abstención de emitirlo.

32. Lugar y fecha de la emisión

El lugar de la emisión es aquel en que el contador público firma su informe.

33. La fecha de emisión (día, mes y año) es, generalmente, aquella en que se hubiera concluido el trabajo de auditoría en dependencias de la organización a que corresponden los estados contables examinados. Esta fecha limita la responsabilidad del auditor en cuanto al conocimiento de hechos posteriores a la fecha de los estados contables que pudieran tener influencia significativa en las informaciones que ellos contienen, ya fueran los siguientes:

33.1. Aquellos que tuvieran una influencia directa en la situación patrimonial o en los resultados de las operaciones mostrados en los estados contables.

33.2. Aquellos que, si bien no tienen la influencia indicada en la norma inmediatamente precedente, deben incluirse en una nota a los estados contables porque afectan la apreciación del futuro de la situación patrimonial o de los resultados del ente.

34. Firma

El informe debe llevar la firma del contador publico, con la aclaracion de su nombre y apellidos completos, titulo profesional y numero de inscripcion en la matricula del Consejo Profesional correspondiente.

35. Cuando se tratara de sociedades profesionales inscriptas en los Consejos Profesionales, se debe colocar su denominacion antes de la firma del contador publico integrante que suscribe el informe respectivo, debiendo hacerse constar su caracter de socio.

36. Forma de presentacion

El auditor debe presentar su informe por separado o adjunto a los estados contables objeto de la auditoria. En ambos casos, las fojas de estos que contuvieran los estados basicos deben estar firmadas por el auditor y las restantes deben estar firmadas o inicializadas por este con las prescripciones de las normas III.C.1., 34 y 35.

37. Informe extenso

.El informe extenso debe contener, ademas de lo requerido para el informe breve, las indicaciones sobre lo siguiente:

37.1 .Que el trabajo de auditoria ha sido orientado, primordialmente, a la posibilidad de formular una opinion sobre los estados basicos.

37.2 .Que los datos que se adjuntan a los estados contables basicos se presentan para posibilitar estudios complementarios, pero no son necesarios para una presentacion razonable de la informacion que deben contener los citados estados basicos.

37.3. Que la informacion adicional detallada en III.C.37.2.:

37.3.1. Ha sido sometida a procedimientos de auditoria durante la revision de los estados contables basicos y esta razonablemente presentada en sus aspectos significativos, con relacion a los citados estados tomados en su conjunto, o bien, lo siguiente:

37.3.2. No ha sido sometida a procedimientos de auditoria aplicados para la revision de los estados contables basicos. En este caso, el auditor debe citar la fuente de la informacion, el alcance de su examen y, eventualmente, la responsabilidad asumida.

38. En el informe extenso deben quedar claramente identificadas las manifestaciones del ente cuyos estados contables e informacion complementaria han sido objeto de la auditoria y las manifestaciones del contador publico que emite dicho informe extenso.

39. Informe de revision limitada de los estados contables de periodos intermedios

En los informes sobre los estados contables de los periodos intermedios, cuando no se hubiera realizado un trabajo de auditoria similar al que hubiera correspondido con respecto a los periodos anuales, en cuyo caso correspondera emitir un informe segun las normas III.C.1. a III.C.38., el auditor debe hacer lo siguiente:

39.1. Dejar constancia de la limitacion al alcance de su trabajo con respecto a los procedimientos de auditoria aplicables en la revision de los estados contables anuales.

39.2. Indicar que no emite una opinion sobre los estados contables en su conjunto, en razon de la limitacion referida en el parrafo anterior.

39.3. Indicar que no tiene observaciones que formular o, de existir algunas, senalar sus efectos en los estados contables.

39.4. Informar sobre los aspectos particulares requeridos por las leyes o las disposiciones nacionales, provinciales o municipales, de los organismos publicos de control o de la profesion.

40. El auditor, en los casos de la emision de los informes de la revision limitada sobre los estados contables de los periodos intermedios, debe respetar las normas III.C.1 a III.C.39.

anteriores, en lo que fuera de aplicacion.

41. Informe sobre los controles

El informe sobre el funcionamiento de los controles de los sistemas examinados, en los casos que se emitiera, es conveniente que incluya lo siguiente:

41.1. El alcance de la tarea realizada, indicando si ha sido efectuada solamente en su relacion con la auditoria de los estados contables (y por lo tanto tiene las limitaciones inherentes a su objetivo principal), o bien si se origino en un estudio especial sobre los sistemas examinados.

41.2. Las faltas de cumplimiento de las funciones de control de los sistemas establecidos por el ente.

41.3. Las debilidades detectadas en las funciones de control de los sistemas y sus efectos.

41.4. Las sugerencias para la correccion de las debilidades detectadas.

41.5. Las opiniones de la gerencia sobre los temas tratados.

42. Certificacion

La certificacion se aplica a ciertas situaciones de hecho o comprobaciones especiales, a traves de la constatacion con los registros contables y otra documentacion de respaldo y sin que las manifestaciones del contador publico al respecto representen la emision de un juicio tecnico acerca de lo que se certifica.

43. La certificacion contendra:

43.1. Titulo: Certificacion (con el aditamento que fuera necesario).

43.2. Destinatario.

43.3. Detalle de lo que se certifica.

43.4. Alcance de la tarea realizada.

43.5. Manifestacion o aseveracion del contador publico.

43.6. Lugar y fecha de la emision.

43.7. Firma del contador publico.

44. Informes especiales

Los informes especiales se rigen, en cuanto fuera de aplicacion, por las normas

III.C.1. a III.C.43., anteriores. En cada caso, se deben tener en cuenta las finalidades especificas para las cuales se requieren estos informes.