

**FEDERACIÓN ARGENTINA DE CONSEJOS PROFESIONALES DE
CIENCIAS ECONÓMICAS**

CONSEJO EMISOR DE NORMAS DE CONTABILIDAD Y AUDITORIA

Resolución Técnica N° 37¹

**NORMAS DE AUDITORÍA, REVISIÓN, OTROS ENCARGOS DE ASEGURAMIENTO,
CERTIFICACIÓN Y SERVICIOS RELACIONADOS**

¹ El texto de la RT 37 incluye en el Glosario de términos la definición de Marco aceptable que fue aprobado por la Junta de Gobierno de marzo de 2013.

PRIMERA PARTE

VISTO:

- a. Las Resoluciones Técnicas N° 32, 33, 34 y 35 de esta Federación.
- b. La propuesta realizada por el Consejo Emisor de Normas de Contabilidad y Auditoría (CENCYA) en el Proyecto N° 28 de Resolución Técnica (P28 RT); y

CONSIDERANDO:

- a. Que las atribuciones de los Consejos Profesionales de Ciencias Económicas incluyen el dictado de normas de ejercicio profesional.
- b. Que dichos Consejos han encargado a esta Federación la elaboración de proyectos de normas técnicas para su posterior aprobación y puesta en vigencia dentro de sus respectivas jurisdicciones.
- c. Que la propuesta realizada surgió como producto de un amplio estudio y debate realizado por el CENCYA.
- d. Que se ha procurado en la elaboración de la presente norma mantener las características principales de la Resolución Técnica N° 7 (RT 7).
- e. Que existe la necesidad de adecuar la RT 7 vigente incorporando servicios profesionales que no se hallan actualmente previstos.
- f. Que, para ciertas situaciones, las Normas Internacionales de Auditoría (NIA) aprobadas por la Resolución Técnica N° 32 prevén distinto tratamiento que la actual RT 7.
- g. Que las Normas Internacionales para Encargos de Revisión y Encargos de Aseguramiento y Servicios Relacionados aprobados por las Resoluciones Técnicas N° 33 y 35 prevén servicios que en la actual RT 7 tienen distinto tratamiento o bien no están previstos o están tratados de manera muy genérica.
- h. Que se considera necesario incorporar en la RT 7 los servicios profesionales referidos a encargos de aseguramientos y servicios relacionados, de manera similar a los aprobados en la Resolución Técnica N° 35.
- i. Que las normas argentinas, estructuradas con base en principios, tienen una redacción sintética y, por lo tanto, es conveniente el uso de bibliografía para su aplicación.
- j. Que entre la bibliografía profesional disponible se encuentran las Normas Internacionales en las que se inspiró la redacción de esta norma.
- k. Que la sección III.B. de la Segunda Parte de este proyecto refleja adecuadamente la Norma Internacional de Auditoría (NIA) 800 “Consideraciones especiales. Auditoría de estados financieros preparados de conformidad con un marco de información con fines específicos”.
- l. Que la sección III.C. de la Segunda Parte de este proyecto refleja adecuadamente la NIA 805 “Consideraciones especiales. Auditoría de un solo estado financiero o un elemento, cuenta o partida específicos de un estado financiero”.

- m. Que la sección III.D. de la Segunda Parte de este proyecto refleja adecuadamente la NIA 810 "Encargos para informar sobre estados financieros resumidos".
- n. Que la sección V.A. de la Segunda Parte de este proyecto refleja adecuadamente la Norma Internacional de Encargos de Aseguramiento (NIEA) 3000 "Encargos de aseguramiento diferentes de auditoría o revisión de información financiera histórica".
- o. Que la sección V.B. de la Segunda Parte de este proyecto refleja adecuadamente la NIEA 3400 "El examen de información financiera prospectiva".
- p. Que la sección V.C. de la Segunda Parte de este proyecto refleja adecuadamente la NIEA 3402 "Informe de aseguramiento sobre controles de una organización de servicios".
- q. Que la sección VII.A. de la Segunda Parte de este proyecto refleja adecuadamente la Norma Internacional sobre Servicios Relacionados (NISR) 4400 "Encargos para aplicar procedimientos convenidos sobre información financiera".
- r. Que la sección VII.B. de la Segunda Parte de este proyecto refleja adecuadamente la NISR 4410 "Encargos para compilar información financiera".
- s. Que todo lo considerado hace que un trabajo de similar naturaleza hecho conforme a las Resoluciones Técnicas N° 32, 33 y 35 o esta norma sean compatibles entre sí.
- t. Que han sido contempladas las observaciones recibidas en el período de consulta.
- u. Que ha sido elaborado un nuevo proyecto revisado y ha sido aprobado por el CENCyA.

Por ello:

LA JUNTA DE GOBIERNO DE LA FEDERACIÓN ARGENTINA DE CONSEJOS PROFESIONALES DE CIENCIAS ECONÓMICAS

RESUELVE:

Artículo 1º - Aprobar la Resolución Técnica N° 37 "Normas de Auditoría, Revisión, Otros Encargos de Aseguramiento, Certificación y Servicios Relacionados", cuyo texto se establece en la segunda parte de esta Resolución Técnica.

Artículo 2º - Recomendar a los Consejos Profesionales adheridos a esta Federación:

- a) El tratamiento de esta Resolución Técnica de acuerdo con lo comprometido en el Acta de Catamarca, firmada en la Junta de Gobierno del 27 de septiembre de 2002.

- b)** La aprobación de esta norma para la aplicación obligatoria a los encargos que se presten a partir del 1° de enero de 2014 o, en el caso de encargos cuyo objeto sean estados contables, para los ejercicios iniciados o períodos intermedios correspondientes a ejercicios iniciados a partir del 1° de enero de 2014.
- c)** Permitir la aplicación anticipada de los servicios previstos en esta Resolución para aquellos encargos que se inicien a partir de la fecha de aprobación de esta Resolución Técnica por la Junta de Gobierno.
- d)** La difusión de esta Resolución Técnica entre sus matriculados y los organismos de control, educativos y empresarios de sus respectivas jurisdicciones.

Artículo 3° - Derogar la Resolución Técnica N° 7 “Normas de auditoría”, y la Interpretación N° 5 “El informe del auditor sobre cifras e información presentada a efectos comparativos, a partir de la fecha de vigencia y correspondiente aplicación de esta Resolución Técnica.

Artículo 4° - Encomendar al Consejo Emisor de Normas de Contabilidad y Auditoría (CENCyA) la preparación de un informe del CENCyA con ejemplos de informes de auditoría que surgen por aplicación de esta Resolución Técnica.

Artículo 5° - Publicar esta Resolución Técnica en la página de internet de esta Federación y comunicarla a los Consejos Profesionales, y a los organismos nacionales e internacionales pertinentes.

En la Ciudad de Santa Fe (Provincia de Santa Fe), a los veintidós días del mes de marzo de 2013.

SEGUNDA PARTE

I. INTRODUCCIÓN

A. PROPÓSITO DE ESTA RESOLUCIÓN TÉCNICA

Las normas incluidas en esta Resolución Técnica abarcan:

- 1) las normas de auditoría externa de *estados contables*² y otra información contable;
- 2) las normas sobre *encargos de revisión de estados contables de períodos intermedios*;
- 3) las normas sobre otros encargos de aseguramiento (diferentes de los encargos de auditoría y revisión de *estados contables*);
- 4) las normas sobre certificaciones; y
- 5) las normas sobre *servicios relacionados*.

Ellas regulan la condición básica para el ejercicio de la auditoría, la revisión de *estados contables* de períodos intermedios, otros encargos de aseguramiento, certificaciones y los *servicios relacionados* previstos en esta Resolución Técnica, o sea la independencia, y las pautas comunes y particulares referidas al desarrollo de los distintos trabajos y a la preparación de los correspondientes informes.

Por un lado, existe la necesidad manifiesta de que las normas de auditoría y de revisión de *estados contables* sean uniformes y adecuadas a la importancia 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 satisfacción de esa necesidad asegurará que se logre el ineludible grado de confiabilidad de la información contable, para que la comunidad la utilice como base para orientar adecuadamente sus decisiones.

Existen otros tipos de trabajos profesionales que tienen por objeto brindar un grado de seguridad sobre determinada información que no está referida a estados contables, y a los que estas normas refieren como otros encargos de aseguramiento distintos de una auditoría o revisión de información contable histórica.

Finalmente, existen otros tipos de servicios profesionales, donde el contador público puede o no aplicar procedimientos que son de naturaleza de auditoría pero cuyo resultado no tiene por objeto incrementar el grado de confianza sobre la materia a la que se refiere, y a los que estas normas refieren como certificaciones y *servicios relacionados*.

B. ANTECEDENTES

Para la preparación de esta Resolución Técnica, se utilizaron los siguientes antecedentes profesionales:

²Los términos que figuran en el texto en letra cursiva están incluidos en el Glosario, que forma parte de esta Resolución Técnica.

1. Resolución Técnica N° 7 “Normas de auditoría”, aprobada por la Junta de Gobierno de la FACPCE en fecha 26/09/1985 y los antecedentes que dicha Resolución menciona.
2. Comentarios y sugerencias de usuarios de estados contables, de organismos de control, de organismos de la profesión y de los profesionales, recibidos durante el período en que el Proyecto N° 28 de Resolución Técnica se expuso para su consideración y que coadyuvaron a su perfeccionamiento.
3. Doctrina argentina relativa a las nuevas normas sobre encargos de aseguramiento diferentes de auditoría y revisión de información contable histórica y sobre las normas sobre *servicios relacionados* incorporados a esta Resolución Técnica.
4. Normas Internacionales de Auditoría (NIA), Normas Internacionales de Encargos de Revisión (NIER), Normas Internacionales de Encargos de Aseguramiento (NIEA) y Normas Internacionales de *Servicios Relacionados* (NISR) emitidas por la Junta de Normas Internacionales de Auditoría y Aseguramiento (IAASB) de la IFAC, que sirvieron de base para la introducción de las modificaciones.

II. NORMAS COMUNES A LOS SERVICIOS DE AUDITORÍA, REVISIÓN, OTROS ENCARGOS DE ASEGURAMIENTO, CERTIFICACIÓN Y SERVICIOS RELACIONADOS

A. Condición básica para su ejercicio profesional en los servicios previstos en esta Resolución Técnica

Independencia

1. El contador público (en adelante, indistintamente el "contador") debe tener independencia con relación al ente al que se refiere la información objeto del encargo.

Falta de independencia

2. El contador no es independiente en los siguientes casos:

2.1. Cuando estuviera en relación de dependencia con respecto al ente cuya información es objeto del encargo o con respecto a los entes que estuvieran vinculados económicamente a aquél, o lo hubiera estado en el ejercicio al que se refiere la información que es objeto del encargo.

No se considera que existe relación de dependencia cuando el contador tiene a su cargo el registro de documentación contable, la preparación de los *estados contables* y la realización de otras tareas similares remuneradas mediante honorarios, en tanto no coincidan con funciones de *dirección*, gerencia o administración del ente cuyos *estados contables* o informaciones son objeto del encargo.

2.2. Cuando fuera cónyuge o equivalente, o pariente por consanguinidad, en línea 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 información es objeto del encargo o de los entes vinculados económicamente a aquél.

2.3. Cuando fuera socio, asociado, director o administrador del ente cuya información es objeto del encargo, o de los entes que estuvieran vinculados económicamente a aquél, o lo hubiese sido en el ejercicio al que se refiere la información que es objeto del encargo.

No existe falta de independencia cuando el contador fuera socio o asociado de entidades civiles sin fines de lucro (clubes, fundaciones mutuales u otras organizaciones de bien público) o de sociedades cooperativas, cuya información es objeto del encargo o de los entes económicamente vinculados a aquéllas.

2.4. Cuando tuviera intereses significativos en el ente cuya información es objeto del encargo o en los entes que estuvieran vinculados económicamente a aquél, o los hubiera tenido en el ejercicio al que se refiere la información que es objeto del encargo.

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

2.6. Cuando la remuneración fuera pactada sobre la base del resultado del período u otra variable a que se refieren los *estados contables* u otra materia objeto del encargo.

No vulneran esta norma las disposiciones sobre aranceles profesionales que fijan su monto mínimo sobre la base del activo, pasivo, o ingresos por ventas o servicios del ente.

Vinculación económica

3. Se entiende por entes (personas, entidades o grupos de entidades) económicamente 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 trate de entes que por sus especiales vínculos debieran ser considerados como una organización económica única.

Alcance de las incompatibilidades

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

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

Otras disposiciones aplicables

6. El análisis de la condición de independiente debe ser considerado conjuntamente con las disposiciones que en esta materia prescriben las normas legales y reglamentarias aplicables al tipo de encargo y el código de ética correspondiente, aplicándose en cada caso la disposición más restrictiva.

B. Normas para el desarrollo del encargo

1. El contador, a través del desarrollo de su tarea, debe reunir 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 del encargo.
2. Documentación del encargo
 - 2.1. El contador debe documentar apropiadamente su trabajo profesional en papeles de trabajo.
 - 2.2. Los programas de trabajo escritos con la indicación de su cumplimiento y los elementos de juicio válidos y suficientes reunidos por el contador en el desarrollo de su tarea constituyen el conjunto de sus papeles de trabajo.
 - 2.3. Los papeles de trabajo deben contener:
 - 2.3.1. La descripción de la tarea realizada.
 - 2.3.2. Los datos y antecedentes recogidos durante el desarrollo de la tarea (en adelante, los elementos de juicio), ya se trate de aquellos que el contador hubiere preparado o de los que hubiere recibido de terceros.
 - 2.3.3. Las conclusiones particulares y generales.
 - 2.4. El contador debe conservar, en un soporte adecuado a las circunstancias y por el plazo que fijen las normas legales o por diez años, el que fuera mayor, los papeles de trabajo, una copia de los informes emitidos y, en su caso, una copia de los *estados contables* u otra información objeto del encargo, firmada por el representante legal del ente al que tales *estados contables* o información correspondan.
3. El contador debe realizar su tarea dentro del principio de economía aplicable a todo control. O sea, para que su labor sea económicamente útil, debe culminarla en un lapso y a un costo razonable. Esas limitaciones de tiempo y de costo deben ser evaluadas por el contador a fin de determinar si no representan un inconveniente para la realización adecuada del encargo.
4. Cuando planifica y ejecuta un encargo, dependiendo de su naturaleza, el contador debe considerar la *significación* y los riesgos.
5. En la aplicación de los procedimientos seleccionados para los encargos de auditoría, revisión, otros encargos de aseguramiento y *servicios relacionados*, el contador debe tener en cuenta que puede actuar sobre bases selectivas, determinadas exclusivamente según su criterio (excepto en los encargos para realizar procedimientos acordados, donde la utilización de bases selectivas también debe ser de común acuerdo) o apoyándolo con el uso de métodos estadísticos.
6. Como parte de los procedimientos correspondientes a los encargos de auditoría, revisión, otros encargos de aseguramiento y servicio de compilación, el contador debe obtener manifestaciones escritas, suscriptas por la *dirección* con el propósito de confirmar determinadas materias o sustentar otros elementos de juicio de auditoría.
7. Los procedimientos usuales que se enuncian en los capítulos específicos a cada encargo pueden ser modificados, remplazados por otros alternativos o suprimidos,

atendiendo a las circunstancias de cada situación. En estos casos, el contador debe estar en condiciones de demostrar que el procedimiento usual no fue practicable o de razonable aplicación o que, a pesar de la modificación, remplazo o supresión, pudo reunir elementos de juicio válidos y suficientes.

8. Los procedimientos usuales, 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* u otra información objeto del encargo y hasta la fecha de emisión del informe del contador, cuando correspondiera, para verificar en qué medida pudieron haberlos afectado.

9. Cuando el contador utiliza el trabajo de un experto, evaluará si el experto tiene la competencia, la capacidad, la objetividad y la independencia necesarias para sus fines, dependiendo del riesgo involucrado.

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.

3. En todos los casos en que el nombre de un contador se encuentre vinculado con los *estados contables* u otra información destinada a ser presentada a terceros, debe quedar en evidencia en todas las páginas que componen dicha información, la relación que con ellos tiene el citado contador. En ningún caso, el contador debe incorporar únicamente su firma y sello a los *estados contables* ni a otra información.

4. Además de lo requerido para cada tipo de encargo y lo necesario en las circunstancias en particular, los informes escritos deben contener:

4.1. Título.

4.2. Destinatario.

4.3. Apartado introductorio con la identificación de la información objeto del trabajo profesional y, cuando correspondiera aclararlo, el motivo del encargo.

4.4. Descripción breve de las responsabilidades que les caben al emisor de la información objeto del trabajo profesional y al contador.

4.5. Indicación de la tarea realizada.

4.6. Opinión que ha podido formarse, conclusión a la que ha llegado, manifestación o aseveración o hallazgos obtenidos por el contador a través de la tarea realizada, claramente separada de cualquier otro tipo de información.

4.7. Elementos adicionales necesarios para una mejor comprensión.

4.8. Lugar y fecha de emisión.

4.9. Identificación y firma del profesional.

5. El contenido de cada sección del informe debe ser encabezado con un título adecuado.

6. Los informes podrán tener cláusulas de restricciones a su distribución, en el caso en que el contador juzgue que usuarios que no estén adecuadamente informados de las circunstancias específicas del encargo podrían llegar a malinterpretarlo.

III. NORMAS DE AUDITORÍA

A. Auditoría externa de estados contables con fines generales

i. Normas para su desarrollo

1. A través del desarrollo de este encargo de aseguramiento, el contador debe reunir elementos de juicio válidos y suficientes que respalden su opinión relativa a la información presentada en los *estados contables* objeto de su examen.

2. La forma de expresión de la opinión del contador dependerá del marco de información bajo el cual se preparan los *estados contables* y de las disposiciones legales o reglamentarias aplicables.

2.1. Marco de información prescripto por normas contables profesionales

2.1.1. Normalmente, los *estados contables* con fines generales se preparan bajo un marco de información que permite opinar sobre la presentación razonable de dichos *estados contables*, en todos sus aspectos significativos, tal como es el caso del marco contable que establecen las *normas contables profesionales argentinas* o las normas internacionales de información financiera (cada uno de los marcos indicados son ejemplos de *marcos de presentación razonable*).

2.2. Marco de información prescripto por disposiciones legales o reglamentarias

2.2.1. Podrían existir situaciones en que, por disposiciones legales o reglamentarias, se le requiera a un ente preparar *estados contables* con fines generales bajo un marco de información distinto al que establecen las normas contables profesionales. En estas situaciones, el contador debe concluir si el marco de información en cuestión es, de todos modos, un marco que permite opinar sobre la presentación razonable de los *estados contables*, en todos sus aspectos significativos.

2.2.2. Si el contador concluyera que el marco de información requerido por las disposiciones legales o reglamentarias sería inaceptable si no estuviera previsto por dichas disposiciones, podrá igualmente aceptar el encargo, si se cumplen las siguientes condiciones:

2.2.2.1. que la *dirección* del ente exponga en los estados contables la información adicional necesaria para identificar las diferencias con el marco de información prescripto por las normas contables profesionales, a fin de no conducir a equivocación al lector;

2.2.2.2. que el informe de auditoría incluya un *párrafo de énfasis* para alertar a los usuarios sobre la información adicional mencionada precedentemente; y

2.2.2.3. que, salvo que las disposiciones legales o reglamentarias lo requirieran, la opinión del contador no emplee la frase “presentación razonable en todos los aspectos significativos” sino que se refiera a la preparación de la información contable de acuerdo con las disposiciones legales o reglamentarias aplicables (*marco de cumplimiento*).

2.2.3. Si en las condiciones identificadas en el párrafo anterior, las disposiciones legales o reglamentarias requirieran que, en la opinión del contador sobre los estados contables, se emplee la frase “presentación razonable en todos los aspectos significativos” de conformidad con el marco de información que esas disposiciones establezcan, o de otro modo establecieran un formato o redacción del informe de auditoría en términos que difieran de manera significativa de los requerimientos de esta Resolución Técnica, el contador evaluará:

2.2.3.1. si los usuarios podrían interpretar erróneamente la seguridad obtenida de la auditoría de los estados contables y, si este fuera el caso,

2.2.3.2. si una explicación adicional en su informe de auditoría podría mitigar la posible interpretación errónea.

Si el contador concluyera que con su explicación adicional no puede mitigar la posible interpretación errónea, no aceptará el encargo de auditoría.

3. Para poder emitir su opinión sobre los *estados contables* de un ente o abstenerse de emitirla, el contador debe desarrollar su tarea siguiendo los pasos que se detallan a continuación:

3.1. Obtener un conocimiento apropiado de la estructura del ente, sus operaciones, sistemas, su control interno, las normas legales que le son aplicables y las condiciones económicas propias y las del ramo de sus actividades. Este conocimiento tiene que permitir identificar, de ser aplicable, el uso de *organizaciones de servicios* para llevar a cabo total o parcialmente los procesos que tienen un impacto en la información fuente de los *estados contables*.

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

3.3. Evaluar la *significación* de lo que se debe examinar, teniendo en cuenta su naturaleza, la importancia de las posibles *incorrecciones* 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 la auditoría (naturaleza, envergadura y otros elementos), las circunstancias particulares del caso y la valoración del riesgo efectuada, con el objetivo de reducir este último a un nivel aceptablemente bajo en las circunstancias.

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 contador o por sus colaboradores. Preferentemente, la planificación se debe formalizar por escrito y, dependiendo de la importancia del ente, debe comprender programas de trabajo detallados.

3.5. Reunir los elementos de juicio válidos y suficientes que permitan emitir su informe a través de la aplicación de los siguientes procedimientos de auditoría:

3.5.1. Evaluación del control interno pertinente a la *valoración del riesgo*, siempre que, con relación a su tarea, el contador decida depositar confianza en el control interno del ente. Esta evaluación es conveniente que se desarrolle en la primera etapa porque sirve de base para perfeccionar la planificación en cuanto a la naturaleza, extensión y oportunidad de las pruebas de auditoría a aplicar. Si el ente

utilizase una *organización de servicios*, es necesaria la obtención de conocimiento sobre ella, incluido el control interno relevante para la auditoría, que sea suficiente para identificar y valorar los riesgos de *incorrección* material, así como para diseñar y aplicar procedimientos de auditoría que respondan a dichos riesgos.

El desarrollo de este procedimiento implica cumplir los siguientes pasos:

3.5.1.1. Relevar las actividades formales de control interno que son pertinentes a su revisión.

3.5.1.2. Comprobar que esas actividades formales de control interno se aplican en la práctica.

3.5.1.3. Evaluar las actividades reales de control interno, comparándolas con las que se consideren razonables en las circunstancias.

3.5.1.4. Determinar el efecto de la evaluación mencionada sobre la planificación, de modo de replantear, en su caso, la naturaleza, extensión y oportunidad de los procedimientos de auditoría seleccionados previamente.

3.5.2. Cotejo de los *estados contables* con los *registros contables*.

3.5.3. Revisión de la correlación entre *registros contables*, y entre éstos y la correspondiente documentación comprobatoria.

3.5.4. Inspecciones oculares (por ejemplo, arqueos de caja, documentos e inversiones; observación de inventarios físicos; observación de la existencia de bienes de uso).

3.5.5. Obtención de confirmaciones directas de terceros (por ejemplo, bancos, clientes, proveedores, asesores legales).

3.5.6. Comprobaciones matemáticas.

3.5.7. Revisiones conceptuales.

3.5.8. Comprobación de la información relacionada.

3.5.9. Comprobaciones globales de razonabilidad (por ejemplo, análisis de razones y tendencias, análisis comparativo e investigación de fluctuaciones de *significación*).

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

3.5.11. Preguntas a funcionarios y empleados del ente; en particular, preguntas a la *dirección* para identificar si existen dudas sustanciales sobre la capacidad del ente para continuar como una empresa en funcionamiento durante un período que debe ser al menos de doce meses posteriores a la fecha de cierre de los *estados contables*.

3.5.12. Obtención de una confirmación escrita de la *dirección* del ente de las explicaciones e informaciones suministradas (Manifestaciones de la *dirección*).

3.6. Obtener elementos de juicio válidos y suficientes sobre la idoneidad de la utilización por parte de la *dirección* de la hipótesis de empresa en funcionamiento para la preparación y presentación de los *estados contables*, y concluir si a su juicio existe una incertidumbre significativa con respecto a la capacidad del ente para continuar como una empresa en funcionamiento durante un período al menos de

doce meses posteriores a la fecha de cierre de los *estados contables*, lo que, en caso de ocurrir, hará necesaria una adecuada revelación en los *estados contables* de información sobre la naturaleza y las implicaciones de la incertidumbre y un *párrafo de énfasis* en el informe del contador llamando la atención sobre tal situación, como se indica en el párrafo 26 de la sección III.A.ii. Sin embargo, el contador no puede predecir hechos o condiciones futuras y, por consiguiente, el hecho de que el informe del auditor no haga referencia a incertidumbre alguna con respecto a la continuidad del ente como una empresa en funcionamiento no puede considerarse garantía de la capacidad de la entidad para continuar en funcionamiento durante un período de al menos doce meses posteriores a la fecha de cierre de los *estados contables*.

3.7. 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 contador debe efectuar una revisión cuidadosa del trabajo de sus colaboradores a medida que se va desarrollando y una vez que ha sido completado.

3.8. Evaluar la validez y suficiencia de los elementos de juicio examinados para respaldar el juicio del contador sobre las afirmaciones particulares contenidas en los estados contables. Para ello, el contador, utilizando su juicio profesional, debe hacer lo siguiente:

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

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

3.8.3. Valorar si los riesgos de incorrección material han sido reducidos a un nivel aceptablemente bajo en las circunstancias.

3.9. Sobre la base de los elementos de juicio obtenidos, el contador debe formarse una opinión acerca de la razonabilidad, en todos los aspectos significativos, de la información que contienen los *estados contables* en su conjunto, o acerca de si los *estados contables* fueron preparados, en todos sus aspectos significativos, de acuerdo con el marco de información aplicable, o concluir que no le ha sido posible la formación de tal juicio.

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

4. El contador podrá emitir, en su caso, un informe con las observaciones recogidas durante el desarrollo de la tarea y las sugerencias para el mejoramiento del control interno examinado.

ii. Normas sobre informes

1. En relación con un encargo de auditoría sobre *estados contables*, el contador podrá optar por emitir un informe breve o un informe extenso.

Informe breve

Definición

2. El informe breve sobre los *estados contables* (para ser presentados a terceros) es el que emite un contador, basado en el trabajo de auditoría realizado, mediante el cual éste 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 las normas de auditoría de esta Resolución Técnica.

Contenido

3. El informe breve sobre *estados contables* debe contener los siguientes apartados:

3.1. Título del informe.

3.2. Destinatario.

3.3. Apartado introductorio.

3.4. Responsabilidad de la *dirección* en relación con los estados contables.

3.5. Responsabilidad del auditor.

3.6. Fundamentos de la opinión modificada, en caso de que corresponda.

3.7. Dictamen u opinión sobre los *estados contables* en su conjunto o la manifestación expresa que se abstiene de hacerlo.

3.8. *Párrafo de énfasis* sobre ciertas cuestiones y/o *párrafo sobre otras cuestiones*, en caso de que correspondan.

3.9. Información especial requerida por leyes o disposiciones nacionales, provinciales, municipales o de los organismos públicos de control o de la profesión, en caso de que corresponda. Si el auditor debe incluir este párrafo, incorporará en el informe como subtítulo "Informe sobre los estados contables" antes del contenido del apartado introductorio.

3.10. Lugar y fecha de emisión.

3.11. Identificación y firma del contador.

Título del informe

4. El título es "Informe del auditor independiente".

Destinatario

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

Apartado introductorio

6. Se debe identificar con precisión y claridad cada uno de los *estados contables* a los que se refiere el informe, la denominación completa del ente a quien pertenecen y la fecha o período a que se refieren y se debe remitir al resumen de las políticas contables significativas y a otra información explicativa.

Responsabilidad de la *dirección* en relación con los estados contables

7. La *dirección* es responsable de la preparación y presentación de los *estados contables* de conformidad con el marco de información contable aplicable, y del control interno que la *dirección* considere necesario para permitir la preparación de

estados contables libres de *incorrecciones* materiales.

Responsabilidad del auditor

8. El informe debe contener una manifestación acerca de que la responsabilidad del contador es expresar una opinión sobre los *estados contables* basada en su auditoría, y que su examen se desarrolló de acuerdo con las normas de auditoría argentinas vigentes, entendiéndose como tales a las establecidas en esta Resolución Técnica.

9. El informe también debe explicar que las normas de auditoría exigen que el contador cumpla los requerimientos de ética y describir brevemente en qué consiste una auditoría y qué objetivos persigue, así como señalar si los elementos de juicios obtenidos por el contador proporcionan o no una base suficiente y adecuada para su opinión.

10. Cuando un procedimiento usual (de los detallados en la sección III.A.i.3.5.) se hubiese modificado, sustituido por otro alternativo o suprimido, y el contador hubiera obtenido los elementos de juicio válidos y suficientes para sustentar adecuadamente su juicio, no es necesario dejar constancia del procedimiento modificado, sustituido o suprimido.

Dictamen

11. En este apartado el contador debe exponer su opinión, o abstenerse explícitamente de emitirla, acerca de si los *estados contables* en su conjunto presentan razonablemente, en todos sus aspectos significativos, la información que ellos deben brindar de acuerdo con las *normas contables profesionales* u otro marco de información que permita opinar sobre presentación razonable. Si los estados contables fueran preparados de conformidad con un *marco de cumplimiento*, no se requiere que el contador opine sobre si los *estados contables* logran una presentación razonable; en cambio, el contador deberá opinar o abstenerse de opinar sobre si los estados contables fueron preparados, en todos sus aspectos significativos, de conformidad con el marco de información aplicable, debiendo, en su caso, considerar los aspectos indicados en la sección III.A.i.2.

Opinión no modificada o favorable sin salvedades

12. Cuando hubiere realizado su examen de acuerdo con estas normas, el contador opinará favorablemente, cuando pueda manifestar que los *estados contables* objeto de la auditoría, en su conjunto:

12.1. presentan razonablemente, en todos sus aspectos significativos, la información que ellos deben brindar de acuerdo con las *normas contables profesionales* u otro marco de información que permita opinar sobre presentación razonable; o

12.2. han sido preparados, en todos sus aspectos significativos, de conformidad con el marco de información aplicable, cuando hayan sido preparados de conformidad con un *marco de cumplimiento*.

Opiniones modificadas

Opinión favorable con salvedades

13. La opinión favorable puede ser modificada por limitaciones en el alcance del trabajo o por desvíos en la aplicación del marco de información contable que

corresponda. Estas acotaciones se denominan, indistintamente, “salvedades” o “excepciones”.

14. Al expresar su salvedad, el contador incluirá un párrafo en el informe de auditoría que proporcione una descripción del hecho que da lugar a la modificación, con referencia, en su caso, a la nota a los *estados contables* que trate con mayor detalle el problema. Este párrafo se ubicará inmediatamente antes del párrafo de opinión con el título "Fundamentos de la opinión con salvedades".

15. El auditor expresará una opinión con salvedades cuando:

15.1. habiendo obtenido elementos de juicio válidos y suficientes, concluya que las *incorrecciones*, individualmente o de forma agregada, son significativas para los *estados contables*, pero no *generalizadas* como para justificar una opinión adversa; o

15.2. no pueda obtener elementos de juicio válidos y suficientes en los que basar su opinión, pero concluya que los posibles efectos sobre los *estados contables* de las *incorrecciones* no detectadas, si las hubiera, podrían ser significativos, aunque no generalizados como para justificar una abstención de opinión.

16. Si existieran limitaciones al alcance de la tarea de auditoría que imposibilitaran la emisión de una opinión o implicaran salvedades a ésta, dichas limitaciones deben ser claramente expuestas en el apartado “Fundamentos de la opinión con salvedades”. Tales limitaciones en el alcance deben indicar los procedimientos no aplicados, señalando lo siguiente:

16.1. si la restricción ha sido impuesta por el contratante del encargo de auditoría; o

16.2. si la restricción es consecuencia de otras circunstancias.

Si parte del trabajo de auditoría se apoya en la tarea realizada por otro contador independiente (como es el caso de participaciones del ente cuyos *estados contables* son objeto de auditoría, en otros entes cuyos *estados contables* han sido auditados por otro contador), la inclusión de una limitación en el alcance dependerá de si el auditor ha obtenido o no elementos de juicio válidos y suficientes sobre el resultado de la tarea que le sirve de soporte. Si no se incluye, significa que el contador principal asume la responsabilidad sobre la totalidad de la información contenida en los *estados contables* sobre los que emite su informe.

17. No es necesario que el contador haga referencia en su informe a la uniformidad en la aplicación de las políticas y normas contables utilizadas en la preparación de los estados contables. En cambio, el contador deberá modificar su opinión, como resulte apropiado, si concluye que:

17.1. las políticas contables del período actual no se aplicaron uniformemente en relación con los saldos de apertura cuando hubiera correspondido hacerlo de acuerdo con lo previsto por el marco de información aplicable; o

17.2. el cambio de una política contable no fue apropiadamente contabilizado o no fue adecuadamente presentado o revelado de acuerdo a lo previsto por el marco de información aplicable.

Opinión adversa

18. El contador expresará una opinión adversa cuando, habiendo obtenido elementos de juicio válidos y suficientes, concluya que las *incorrecciones*, individualmente o de forma agregada, son significativas y *generalizadas* en los *estados contables*.

19. En este caso, el contador debe expresar que los *estados contables* no constituyen una presentación razonable o no han sido preparados, en todos sus aspectos significativos, de acuerdo con el marco de información aplicable, explicando las razones que justifiquen su opinión en un párrafo con un título denominado "Fundamentos de la opinión adversa", situado inmediatamente antes del párrafo de opinión adversa.

Abstención de opinión

20. El auditor se abstendrá de opinar cuando:

20.1. no pueda obtener elementos de juicio válidos y suficientes en los que basar su opinión y concluya que los posibles efectos sobre los *estados contables* de las *incorrecciones* no detectadas, si las hubiera, podrían ser significativos y *generalizados*, y

20.2. en circunstancias extremadamente poco frecuentes que supongan la existencia de múltiples incertidumbres, el auditor concluya que, a pesar de haber obtenido elementos de juicio válidos y suficientes en relación con cada una de las incertidumbres, no es posible formarse una opinión sobre los *estados contables* debido a la posible interacción de las incertidumbres y su posible efecto acumulativo en los *estados contables*.

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

22. El contador debe indicar en su informe las razones que justifican su abstención de opinión en un párrafo con un título denominado "Fundamentos de la abstención de opinión", situado inmediatamente antes del párrafo de abstención de opinión.

Otras cuestiones sobre opiniones modificadas

23. Una opinión adversa o una abstención de opinión sobre un asunto específico cuya justificación se describe en el párrafo de "Fundamentos de la opinión adversa" o "Fundamentos de la abstención de opinión", en su caso, no justifica omitir la descripción de otros asuntos identificados, que de otro modo, no se darían a conocer a los usuarios de la información. Tal información se presentará en un apartado específico que llevará un título apropiado a las circunstancias.

24. Cuando el contador considere necesario expresar una opinión adversa o abstenerse de opinar sobre los estados contables en su conjunto, su informe no incluirá simultáneamente una opinión favorable sobre un solo estado contable o sobre uno o más elementos, cuentas o partidas específicas de un solo estado contable en relación con el mismo marco de información aplicado por el ente.

25. Cuando el contador no exprese un dictamen favorable sin salvedades, el párrafo de opinión tendrá el título "Opinión con salvedades", "Opinión adversa" o "Abstención de opinión", según corresponda. Si no fuera practicable cuantificar los efectos de un desvío con respecto al marco de información aplicable, pero aún se estimara que esos efectos justifican una salvedad o una opinión adversa, el contador deberá

expresar tal situación en el apartado que describe el hecho que da lugar a la modificación de la opinión. El contador deberá utilizar más de uno de estos títulos cuando ello resulte aplicable.

Párrafos de énfasis y párrafos sobre otras cuestiones

26. El contador agregará en el informe un párrafo destacado con el título “*Párrafo de énfasis*” o similar, sobre una cuestión **presentada o revelada de forma adecuada en los estados contables**, en las siguientes situaciones:

26.1. cuando esa cuestión explique: una incertidumbre significativa sobre el supuesto de empresa en funcionamiento; o que los *estados contables* fueron preparados sobre la base de un marco regulatorio de información contable que no es aceptable para las normas contables profesionales; o cuando los *estados contables* son modificados por un hecho del que se toma conocimiento después de las fechas originales en que la *dirección* del ente aprobó los *estados contables* y el auditor emitió su informe (alternativamente, esta última cuestión puede cubrirse en el *párrafo sobre otras cuestiones* tratado en el párrafo 30 de esta sección); o

26.2. cuando el contador considere necesario llamar la atención de los usuarios sobre alguna otra cuestión que a su juicio es fundamental para una adecuada comprensión de los *estados contables*.

27. Sin embargo, si se omitiera la presentación en forma adecuada de éstas u otras cuestiones en los *estados contables*, el contador deberá efectuar la correspondiente salvedad por exposición deficiente.

28. El contador debe incluir en el *párrafo de énfasis* una clara descripción de la situación que enfatiza y una referencia a la sección de los *estados contables* en las que el lector pueda encontrar una descripción más detallada de la situación.

29. Un *párrafo de énfasis* no es sustituto de expresar una opinión con salvedades o excepciones, una opinión adversa, o una abstención de opinión, incluyendo exposiciones requeridas por el marco de información aplicable. En este sentido, debe indicarse expresamente que la opinión principal no es modificada respecto de las situaciones por las que el auditor expone un *párrafo de énfasis*.

30. Cuando exista una cuestión distinta de las presentadas o reveladas en los *estados contables* que resulte relevante para que los usuarios comprendan la auditoría, las responsabilidades del contador o el informe de auditoría, el contador agregará en el informe un *párrafo sobre otras cuestiones* bajo el título “*Párrafo sobre otras cuestiones*” u otro título similar. Esto es, por ejemplo, aplicable a la existencia de restricciones a la distribución o utilización del informe de auditoría o la aplicación anticipada de una norma contable con efecto generalizado sobre los *estados contables*.

31. La inclusión de un *párrafo sobre otras cuestiones* es necesaria cuando se presentan las situaciones indicadas en los párrafos 34.2, 35, 43 y 45 de esta sección).

Información comparativa

32. Existen dos posibles maneras para que una entidad presente la información comparativa y, dependiendo de ello, dos enfoques generales diferentes de las responsabilidades del contador de considerar esa información comparativa: *estados*

contables con cifras correspondientes de períodos anteriores y estados contables comparativos.

33. Cuando se presenten *estados contables con cifras correspondientes de períodos anteriores*, la opinión del contador debe referirse únicamente al período actual y no hará mención a las *cifras correspondientes* por ser éstas parte de los *estados contables* del período actual. Como excepción a esta regla, el contador se referirá en su opinión a las *cifras correspondientes* cuando hubiera emitido una opinión modificada en el período anterior y el problema que dio lugar a tal modificación no se encuentre resuelto, o bien cuando el contador identifique una incorrección significativa en el período anterior que no haya sido apropiadamente ajustada o revelada.

34. Cuando el contador deba expresar una opinión sobre *estados contables comparativos*, se referirá en su informe a cada período para el que se presentan *estados contables* y sobre el que expresa una opinión de auditoría. En estos casos podría resultar que el contador:

34.1. exprese una opinión con salvedad o una opinión adversa, o una abstención de opinión, o que incluya un *párrafo de énfasis* con respecto a los *estados contables* de un período, y que exprese una opinión diferente sobre los *estados contables* de otro período; o

34.2. exprese una opinión sobre el período precedente que difiera de la que previamente expresó, en cuyo caso deberá revelar los motivos fundamentales de la diferente opinión en un *párrafo sobre otras cuestiones*.

35. Cuando los *estados contables* del período anterior hayan sido auditados por otro contador (auditor predecesor), el contador actual incluirá en su informe, ya sea que la información comparativa corresponda a *estados contables con cifras correspondientes* o a *estados contables comparativos*, un *párrafo sobre otras cuestiones* que indique: (a) que los *estados contables* del período anterior fueron auditados por otro contador; (b) el tipo de opinión expresada por ese contador y, si era una opinión modificada, las razones que lo motivaron; y (c) la fecha del informe del otro contador.

Información especial requerida por leyes o disposiciones nacionales, provinciales, municipales o de los organismos públicos de control o de la profesión

36. Cuando por disposiciones legales o profesionales, el contador tenga responsabilidades adicionales de informar sobre otros asuntos que son complementarios a la responsabilidad del contador de expresar una opinión sobre los *estados contables*, el contador agregará un párrafo adicional al final del informe de auditoría, salvo que sea permitido que notifique sobre estos asuntos en un informe por separado.

Lugar y fecha de emisión

37. El lugar de la emisión es la jurisdicción donde ejerce.

38. La fecha de emisión (día, mes y año) es, generalmente, aquella en que se hubiera concluido el trabajo de auditoría. Esta fecha limita la responsabilidad del contador en cuanto al conocimiento de hechos posteriores a la fecha de los *estados*