

**INFORMACIÓN COMPARATIVA: CIFRAS CORRESPONDIENTES A PERIODOS ANTERIORES Y
ESTADOS FINANCIEROS COMPARATIVOS
(NIA-ES 710)**

La NIA-ES 710 aborda las responsabilidades del auditor en relación con la información comparativa incluida en los estados financieros, distinguiendo entre:

- cifras correspondientes al ejercicio anterior, en cuyo caso la opinión del auditor únicamente se refiere al periodo actual; y
- estados financieros comparativos, en cuyo caso la opinión del auditor se referirá a cada periodo que se presenta en los estados financieros.

Se trata de una norma, que salvando ligeras diferencias en la terminología adoptada, no presenta novedades sustanciales respecto a la Norma Técnica de Auditoría sobre Información Comparativa aprobada en la Resolución del ICAC del 21 de diciembre de 2010.

1.- Introducción

La NIA-ES 710 establece la responsabilidad del auditor respecto a la información comparativa en la realización de una auditoría de estados financieros. Si los estados financieros del periodo anterior fueron auditados por un auditor predecesor o no fueron auditados, también son de aplicación los requerimientos de la NIA-ES 510 en relación con los saldos de apertura.

Esta norma distingue entre dos tipos de información comparativa, de modo que las responsabilidades del auditor serán distintas en función de que se trate de un tipo u otro; es decir, en función de que la información comparativa se refiera a las cifras correspondientes a periodos anteriores pero cuyo grado de detalle depende de principalmente de su relevancia respecto a las cifras del periodo actual; o que la misma corresponda a los estados financieros comparativos cuyo grado de información es equiparable al de los estados financieros del periodo actual.

2.- Objetivo

Los objetivos del auditor son:

- Obtener evidencia sobre la adecuada presentación de la información comparativa en los estados financieros; y
- Emitir un informe acorde a sus responsabilidades.

3.- Definiciones

A efectos de esta NIA-ES, se definen los siguientes términos:

- a) **Información Comparativa:** importes e información a incluir en los estados financieros relativos a uno o varios periodos anteriores, de conformidad con el marco de información financiera aplicable.
- b) **Cifras correspondientes a periodos anteriores:** Importes e información del periodo anterior que se incluye como parte integrante de los estados financieros del periodo actual para su interpretación en relación con los importes e información del periodo actual.
- c) **Estados financieros comparativos:** Importes e información a revelar del periodo anterior que se incluyen a efectos de comparación con los estados financieros del periodo actual, y que en caso de estar auditados el auditor hará referencia a ellos en su opinión; siendo el grado de información de estos estados financieros comparativos equiparable al de los estados financieros del periodo actual.

4.- Requerimientos

Los requerimientos previstos en esta NIA-ES son los siguientes:

4.1. Procedimientos de auditoría

- El auditor verificará la inclusión y adecuada clasificación en los estados financieros de la totalidad de la información comparativa requerida por el marco de información financiera aplicable, para lo cual evaluará:
 - a) La concordancia entre la información comparativa incluida en los estados financieros con los importes y otra información presentada en el periodo anterior o, en su caso, la adaptación de la misma a efectos comparativos.
 - b) La congruencia de las políticas contables aplicadas en la información comparativa con las aplicadas en el periodo actual o, en su caso, la adecuada presentación y revelación de los cambios en las mismas.
- Si durante el desarrollo de la auditoría del periodo actual el auditor identifica posibles incorrecciones materiales en la información comparativa, aplicará los procedimientos de auditoría necesarios para determinar si existe incorrección material. En caso de haber auditado el ejercicio anterior también se aplicará lo dispuesto por la NIA-ES 560 Hechos posteriores al cierre.
- En caso de modificación de los estados financieros del periodo anterior el auditor comprobará si la información comparativa concuerda con los estados financieros modificados.
- De acuerdo con la NIA-ES 580, el auditor solicitará manifestaciones escritas para todos los periodos a los que se refiera la opinión y, en el caso de adaptaciones a efectos comparativos para

corregir una incorrección material que afecte a la información comparativa, se obtendrá una manifestación específica al respecto.

4.2. Informe de auditoría

4.2.1 Cifras correspondientes a periodos anteriores

En este caso, la opinión del auditor sobre los estados financieros se referirá únicamente al periodo actual, excepto en las siguientes circunstancias:

Estados financieros del período anterior auditados por el mismo auditor:

a) Cuando el informe de auditoría del periodo anterior contenga una opinión con salvedades, denegada o desfavorable y la cuestión que originó la misma no ha sido resuelta en el periodo actual, el auditor expresará una opinión modificada sobre los estados financieros del periodo actual, con las siguientes menciones en el párrafo de fundamento de la opinión modificada:

a) Si los efectos de dicha cuestión son materiales en las cifras del periodo actual, el auditor se referirá a las cifras del periodo actual y a las de los periodos anteriores en la descripción de la cuestión cuyo efecto origina la opinión modificada.

b) Por el contrario, si los efectos de dicha cuestión no son materiales en las cifras del periodo actual, el auditor explicará que la opinión es modificada por los efectos, o los posibles efectos, sobre la comparabilidad entre las cifras del periodo actual y las de periodos anteriores.

b) Cuando el informe de auditoría del periodo anterior contenga una opinión no modificada y en el periodo actual el auditor obtenga evidencia de la existencia de una incorrección material en los estados financieros del periodo anterior, y siempre que no se haya procedido a adaptar a efectos comparativos las cifras de periodos anteriores, el auditor emitirá, en el informe de auditoría sobre los estados financieros del período actual, una opinión con salvedades o desfavorable, en su caso, con respecto a las cifras correspondientes a periodos anteriores incluidas en dichos estados financieros,

Estados financieros del período anterior auditado por un auditor predecesor:

El auditor del periodo actual podrá informar de este hecho en un párrafo de otras cuestiones, indicando, además, el tipo de opinión expresada y de ser una opinión modificada, las razones de la misma, y la fecha del informe (*el ejemplo 3 del Anexo de la NIA-ES recoge a dos columnas el modelo de la NIA y el modelo adaptado a la normativa española para este caso*).

Estados financieros del período anterior no auditados:

El auditor manifestará en su informe, en un párrafo de otras cuestiones, que las cifras correspondientes a periodos anteriores no han sido auditadas.

4.2.2 Estados financieros comparativos

En este caso la opinión del auditor se referirá a cada periodo para el que se presentan estados financieros:

Estados financieros del período anterior auditados por el mismo auditor:

En el caso de que la opinión sobre los estados financieros del periodo anterior difiera de la que previamente se expresó, el auditor revelará los motivos en un párrafo sobre otras cuestiones.

Estados financieros del período anterior auditados por un auditor predecesor:

El auditor indicará en un párrafo sobre otras cuestiones que los estados financieros del periodo anterior fueron auditados por un auditor predecesor, el tipo de opinión con las razones de la opinión modificada, en su caso, y la fecha del informe; ésto, salvo que el informe de auditoría del auditor predecesor sobre dichos estados financieros se emita de nuevo.

Además, se puede dar la circunstancia de que el auditor concluya que existe una incorrección material que afecta a los estados financieros del ejercicio anterior sobre los que el auditor anterior expresó una opinión que no recogía dicho efecto, en cuyo caso puede que:

- a) *El auditor predecesor emite de nuevo su informe sobre los estados financieros del periodo anterior modificados:* En este caso, la opinión del auditor el periodo actual se referirá únicamente a los estados financieros del periodo actual.
- b) *El auditor predecesor emitió un informe con opinión favorable en el periodo anterior y el auditor del periodo actual obtiene evidencia de incorrección material en los estados financieros del periodo anterior:* El auditor actual comunicará dicha incorrección a los responsables del gobierno de la entidad para que la misma sea corregida (NIA-ES 450 Apto. 8) y solicitará que se informe al auditor predecesor. Si éste acepta emitir un nuevo informe sobre los estados financieros del periodo anterior modificados, el auditor se referirá en su informe únicamente al periodo actual. En el caso de que el auditor predecesor no emita nuevamente su informe, el párrafo sobre otras cuestiones a incluir en el informe del periodo actual puede indicar que el auditor predecesor emitió su informe sobre los estados financieros del periodo anterior antes de ser estos modificados.

Estados financieros del período anterior no auditados:

En este caso, el auditor debe incluir un párrafo de otras cuestiones manifestando que las cifras correspondientes a periodos anteriores no han sido auditadas, sin perjuicio de los requerimientos incluidos en la NIA-ES 510 sobre la obtención de evidencia de auditoría suficiente y adecuada en relación con los saldos de apertura.

5.- Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas

5.1. *Procedimientos de auditoría (A1)*

Manifestaciones escritas

En el caso de estados financieros comparativos se solicitarán manifestaciones escritas para todos los periodos a los que se refiere la opinión del auditor.

En el caso de cifras correspondientes a periodos anteriores las manifestaciones escritas únicamente se solicitan en relación con los estados financieros del periodo actual. No obstante, se solicitará una manifestación escrita específica respecto a cualquier adaptación a efectos comparativos realizada para corregir una incorrección material en los estados financieros del periodo anterior.

5.2. *Informe de auditoría (A2 a A11)*

Informe de auditoría cuando la información comparativa hace referencia a cifras correspondientes a periodos anteriores (A2 a A7):

La opinión del auditor no hará mención a las cifras correspondientes a periodos anteriores ya que se limita a los estados financieros del periodo actual en su conjunto, que incluyen las cifras correspondientes a periodos anteriores.

Si en el informe de auditoría del periodo anterior se incluyó una **opinión modificada**, caben tres posibilidades:

- a) *Que la cuestión que motivó dicha opinión se haya resuelto y/o revelado correctamente en los estados financieros actuales* —→ no es necesario que la opinión del auditor sobre el periodo actual haga mención a la opinión modificada anterior.
- b) *Que la cuestión que motivó dicha opinión no se haya resuelto pero que los efectos de la misma no resulten materiales en las cifras del periodo actual* —→ se requerirá una opinión modificada debido a sus efectos o posibles efectos sobre la comparabilidad entre las cifras del periodo actual y las cifras de periodos anteriores (*véase ejemplo 2 del Anexo de la NIA-ES*).
- c) *Que la cuestión que motivó dicha opinión no se haya resuelto y que los efectos de la misma si resulten materiales en las cifras del periodo actual* —→ se requerirá una opinión modificada debido a sus efectos o posibles efectos sobre las cifras del periodo actual (*véase ejemplo 1 del Anexo de la NIA-ES*).

Cuando los estados financieros del periodo anterior contengan una incorrección y no se haya procedido a su modificación ni, por tanto, a la emisión de un nuevo informe de auditoría, pero las cifras del periodo anterior sí han sido adaptadas a efectos comparativos, el informe de auditoría puede incluir un párrafo de énfasis que describa dichas circunstancias.

Informe de auditoría cuando la información comparativa hace referencia a estados financieros comparativos (A8 a A11):

Dado que la opinión del auditor en este caso se aplica a los estados financieros de cada uno de los periodos presentados, dicho informe puede incluir una opinión modificada o un párrafo de énfasis sobre un periodo y expresar una opinión diferente sobre otro periodo.

En caso de que el auditor detecte, durante la auditoría del periodo actual, hechos que afecten de forma material a los estados financieros del periodo anterior, la opinión que se exprese sobre los estados financieros del periodo anterior puede ser diferente de la opinión previamente expresada.

En caso de que los estados financieros del periodo anterior hayan sido auditados por un auditor predecesor y que los mismos hayan sido modificados, el auditor del periodo actual puede incluir un párrafo de otras cuestiones para señalar que el auditor predecesor emitió su informe sobre los estados financieros del periodo anterior antes de ser estos modificados.

El informe del ejemplo 4 del anexo de la NIA-ES ilustra el caso en el que se requiere que el auditor se pronuncie sobre los estados financieros comparativos; esto es, los del periodo actual y los del periodo anterior en relación con la auditoría del periodo actual, y el informe del periodo anterior incluía una opinión modificada no habiéndose resuelto la cuestión que motivó dicha opinión.

5.3 Ejemplos de informes de auditoría (Anexo)

La NIA-ES recoge en su **Anexo** los siguientes ejemplos de informe:

- Ejemplo 1: Cifras correspondientes a periodos anteriores. Informe del periodo anterior con una opinión modificada por incumplimiento no resuelto que afecta a las cifras del periodo actual.
- Ejemplo 2: Cifras correspondientes a periodos anteriores. Informe del año anterior con una opinión modificada por limitación no resuelta, aunque inmaterial sobre las cifras del periodo actual, que afecta a la comparabilidad de las cifras.
- Ejemplo 3: Cifras correspondientes a periodos anteriores. Informe del año anterior auditado por un auditor predecesor. Incluye un párrafo de otras cuestiones.
- Ejemplo 4: Estados financieros comparativos.

6.- Requerimientos y otros aspectos de la NIA-ES diferenciadores de las NTA anteriores

La NTA *sobre información comparativa: cifras comparativas y cuentas anuales comparativas* aprobada mediante la Resolución del ICAC del 21 de diciembre de 2010, de aplicación en la normativa anterior, ya

fue elaborada en un entorno de convergencia hacia normas internacionales de auditoría y bajo las premisas de la Norma Internacional de Auditoría 710 “*Comparative information corresponding figures and comparative financial statements*” emitida por la IFAC como referente internacional de la normativa reguladora de la actuación del auditor en relación con los distintos tipos de información comparativa que pueden acompañar a las cuentas que se auditan.

En este sentido, la NIA-ES 710 no aporta cambios sustanciales, salvo en lo referente a determinada terminología, con respecto a la NTA anterior y salvo por algunos temas de redacción como en el ejemplo 2 del Anexo, que ilustra el caso de una salvedad que afecta únicamente al ejercicio anterior, en el que se añade en el párrafo de “Fundamento de la opinión con salvedades” lo siguiente: “ *Nuestra opinión sobre las cuentas anuales del periodo actual también es una opinión con salvedades debido al posible efecto de este hecho sobre la comparabilidad entre los datos de periodo actual y los del anterior*”.

7.- Aplicación práctica de la NIA-ES 710

La aplicación de la NIA-ES 710 no representa ninguna modificación en las responsabilidades del auditor respecto a la información comparativa.

Los procedimientos de auditoría a aplicar son los mismos que ya se venían realizando en cumplimiento de la NTA y los requerimientos en el informe de auditoría no han sufrido más variaciones que las modificaciones generales establecidas en la NIAS-ES 700, 705 y 706.

8.- Normativa de referencia

Las NIA-ES relacionadas con esta norma y que se mencionan a lo largo de la misma son las siguientes:

- NIA-ES 200 Objetivos globales del auditor independiente y realización de la auditoría de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría.
- NIA-ES 260 Comunicación con los responsables del Gobierno de la entidad.
- NIA-ES 510 Encargos iniciales de auditoría-saldos de apertura.
- NIA-ES 560 Hechos posteriores al cierre.
- NIA-ES 580 Manifestaciones escritas.
- NIA-ES 706 Párrafos de énfasis y párrafos sobre otras cuestiones en el informe emitido por auditor independiente.