

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

Jesús García Álvaro

Economista y auditor de cuentas

EXTRACTO

La norma regula las responsabilidades del auditor en relación con la información comparativa que figura en los estados financieros que está auditando y establece diferentes reglas de actuación en función de la casuística con la que se puede encontrar y que posibilitan la emisión del informe de auditoría adecuado a las circunstancias.

Palabras claves: cifras comparativas, cifras del periodo anterior, estados financieros comparativos e información comparativa.

ISA 710. COMPARATIVE INFORMATION: CORRESPONDING FIGURES AND COMPARATIVE FINANCIAL STATEMENTS

ABSTRACT

The standard regulates the responsibilities of the auditor with regard to the comparative information contained in the financial statements being audited and establishes different rules of action according to the casuistry that can be found and which allow for the issuance of the audit report that is appropriate to the circumstances.

Keywords: comparative figures, previous period's figures, comparative financial statements and comparative information.

Sumario

1. Periodo transitorio
2. Modificaciones relevantes
3. Contenido y análisis de la NIA-ES 710
 - 3.1. Introducción
 - 3.2. Objetivo
 - 3.3. Definiciones
 - 3.4. Requerimientos

1. PERIODO TRANSITORIO

Actualmente nos encontramos en un periodo transitorio en el que siendo de aplicación la Norma Técnica de Auditoría (NTA) sobre Información comparativa: cifras comparativas y cuentas anuales comparativas (Resolución de 21 de diciembre de 2010, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas), es necesario abordar el tratamiento que de esta materia realiza la NIA-ES 710, que, al igual que el resto de las NIA incorporadas al ordenamiento jurídico español, comenzará a aplicarse a los trabajos de auditoría correspondientes a los ejercicios económicos que empiecen a partir del 1 de enero de 2014, y a todos aquellos trabajos de auditoría contratados a partir del 1 de enero de 2015, cualquiera que sea el ejercicio al que se refiera el trabajo contratado. A nivel práctico supone que al ejercicio económico 2013 (si es partido 2013/2014) le seguirán siendo de aplicación las NTA actuales, y que las NIA se aplicarán a las auditorías del ejercicio 2014 (si es partido 2014/2015), así como a los trabajos de auditoría de los ejercicios anteriores que se contraten a partir del 1 de enero de 2015.

2. MODIFICACIONES RELEVANTES

La lectura conjunta de la NIA-ES 710 y de la NTA sobre Información comparativa: cifras comparativas y cuentas anuales comparativas (Resolución de 21 de diciembre de 2010, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas) pone de manifiesto hasta qué punto en su momento la elaboración de la norma técnica fue reflejo de la norma internacional, no solo en el contenido sino en la propia redacción, pudiéndose observar que múltiples apartados son coincidentes. No obstante, existen algunas diferencias, entre las que cabe destacar las siguientes:

- La norma técnica impone la obligación de obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada sobre si la información comparativa incluida en las cuentas anuales se presenta, en todos los aspectos significativos, de conformidad con los requerimientos del marco normativo de información financiera aplicable y los principios y criterios contables contenidos en el mismo y emitir un informe de auditoría acorde con la responsabilidad del auditor, mientras que la NIA-ES 710 indica que se solicitará manifestación escrita específica en relación con cualquier adaptación que se haya efectuado para corregir un error o irregularidad significativos en las cuentas anuales del periodo anterior que afecte a la información comparativa y para todos los periodos a los que se refiera su opinión, en el caso de cuentas anuales comparativas.
- En cifras comparativas desaparece la posibilidad de requerir a la sociedad auditada que identifique las cifras comparativas como no auditadas (en cuentas anuales comparativas no lo recoge la actual norma técnica).

- En el caso de estados financieros comparativos, desaparece la regulación que realiza la actual norma técnica en el apartado 23, sobre los criterios de actuación cuando el auditor detecta en el ejercicio presente errores e irregularidades significativas en los estados financieros del ejercicio anterior, que no tuvieron reflejo en el informe de auditoría, sin que se hayan reformulado los estados financieros ni el auditor predecesor haya emitido un nuevo informe de auditoría.

3. CONTENIDO Y ANÁLISIS DE LA NIA-ES 710

La NIA-ES 710, al igual que el resto de las NIA, dispone de un índice con los apartados en que está estructurada, que a la sazón son los siguientes:

1. **Introducción:** establece el alcance de la norma y los tipos de información comparativa.
2. **Objetivo:** concreta el objetivo de la norma.
3. **Definiciones:** se concretan y acotan determinados conceptos que aparecen a lo largo de la norma, sin lo que sería difícil comprender el sentido de lo regulado.
4. **Requerimientos:** establecen las obligaciones que tiene el auditor a la hora de emitir un informe de auditoría.
5. **Guías de aplicación y notas aclaratorias:** complementan y aclaran el contenido de los apartados anteriores.

3.1. INTRODUCCIÓN

La norma establece como alcance la regulación de la responsabilidad del auditor en relación con la información comparativa que contienen los estados financieros auditados, con independencia de que los estados financieros del periodo anterior hayan sido auditados por el mismo auditor, por otro diferente o no estén auditados. Se diferencian dos tipos de información comparativa:

- Cifras de periodos anteriores (denominadas actualmente «cifras comparativas»).
- Estados financieros comparativos (denominados actualmente «cuentas anuales comparativas»).

El tipo de información comparativa que se incluya en los estados financieros estará en función del cumplimiento de obligaciones legales y reglamentarias o, en su caso, de los términos del contrato, si esta circunstancia es posible legalmente.

- En el caso de estados financieros comparativos, desaparece la regulación que realiza la actual norma técnica en el apartado 23, sobre los criterios de actuación cuando el auditor detecta en el ejercicio presente errores e irregularidades significativas en los estados financieros del ejercicio anterior, que no tuvieron reflejo en el informe de auditoría, sin que se hayan reformulado los estados financieros ni el auditor predecesor haya emitido un nuevo informe de auditoría.

3. CONTENIDO Y ANÁLISIS DE LA NIA-ES 710

La NIA-ES 710, al igual que el resto de las NIA, dispone de un índice con los apartados en que está estructurada, que a la sazón son los siguientes:

1. **Introducción:** establece el alcance de la norma y los tipos de información comparativa.
2. **Objetivo:** concreta el objetivo de la norma.
3. **Definiciones:** se concretan y acotan determinados conceptos que aparecen a lo largo de la norma, sin lo que sería difícil comprender el sentido de lo regulado.
4. **Requerimientos:** establecen las obligaciones que tiene el auditor a la hora de emitir un informe de auditoría.
5. **Guías de aplicación y notas aclaratorias:** complementan y aclaran el contenido de los apartados anteriores.

3.1. INTRODUCCIÓN

La norma establece como alcance la regulación de la responsabilidad del auditor en relación con la información comparativa que contienen los estados financieros auditados, con independencia de que los estados financieros del periodo anterior hayan sido auditados por el mismo auditor, por otro diferente o no estén auditados. Se diferencian dos tipos de información comparativa:

- Cifras de periodos anteriores (denominadas actualmente «cifras comparativas»).
- Estados financieros comparativos (denominados actualmente «cuentas anuales comparativas»).

El tipo de información comparativa que se incluya en los estados financieros estará en función del cumplimiento de obligaciones legales y reglamentarias o, en su caso, de los términos del contrato, si esta circunstancia es posible legalmente.

Cuando la información comparativa sean cifras de periodos anteriores, el auditor opina sobre el ejercicio actual. Cuando la información comparativa sea de estados financieros comparativos, el auditor opina sobre todos los ejercicios. Es preciso señalar que cuando la norma se refiere a cifras de periodos anteriores o a estados financieros comparativos, abarca la posibilidad de que dicha información comparativa contenga uno o varios ejercicios o periodos anteriores.

3.2. OBJETIVO

En consonancia con la responsabilidad asumida por el auditor, la norma le fija dos objetivos:

1. Debe obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada de que la información comparativa se presenta, en todos los aspectos materiales, de acuerdo con el marco de información financiera aplicable.
2. Debe emitir su informe de auditoría de acuerdo con las responsabilidades establecidas en la norma.

3.3. DEFINICIONES

A efectos clarificadores, la norma incluye unas definiciones sobre conceptos empleados a lo largo de sus diferentes apartados, que posibilitan la comprensión de lo regulado. En concreto contiene las siguientes definiciones:

- **Información comparativa:** importes e información a revelar incluidos en los estados financieros y relativos a uno o más periodos anteriores, de conformidad con el marco de información financiera aplicable.
- **Cifras correspondientes a periodos anteriores:** información comparativa consistente en importes e información revelada del periodo anterior que se incluyen como parte integrante de los estados financieros del periodo actual, con el objetivo de que se interpreten exclusivamente en relación con los importes e información revelada del periodo actual (denominados «cifras del periodo actual»). El grado de detalle de los importes y de las revelaciones comparativas presentadas depende principalmente de su relevancia respecto a las cifras del periodo actual.
- **Estados financieros comparativos:** información comparativa consistente en importes e información a revelar del periodo anterior que se incluyen a efectos de comparación con los estados financieros del periodo actual, y a los que, si han sido auditados, el auditor hará referencia en su opinión. El grado de información de estos estados financieros comparativos es equiparable al de los estados financieros del periodo actual.

3.4. REQUERIMIENTOS

Al igual que la actual norma técnica, la NIA-ES 710 diferencia entre un tratamiento global para la información comparativa, ya sean cifras de periodos anteriores o estados financieros comparativos, y unos tratamientos específicos para cifras de periodos anteriores y para estados financieros comparativos.

a) Tratamiento global

En este apartado, la norma establece tres obligaciones para el auditor:

1. *Comprobar la información comparativa.* El auditor debe comprobar que los estados financieros auditados incluyen la información comparativa requerida por el marco de información financiera que le es aplicable y que además está bien clasificada. Asimismo, tiene que comprobar que:
 - Coincide con la del ejercicio anterior o, en su caso, con la adaptada a efectos comparativos.
 - Las políticas contables reflejadas en la información comparativa son congruentes con las aplicadas en el periodo actual y, en el caso de haberse producido cambios, estos han sido tenidos en cuenta e informados en los estados financieros auditados.
2. *Detección de incorrección material.* Si el auditor detecta una incorrección material en la información comparativa y auditó el ejercicio anterior, tiene que aplicar la NIA-ES 560 sobre hechos posteriores. Asimismo, si los estados financieros del ejercicio anterior se han modificado como consecuencia del error detectado, debe comprobar que la información comparativa coincide con la modificada.
3. *Manifestaciones de la entidad auditada.* El auditor debe solicitar manifestaciones escritas de la entidad auditada en los siguientes casos:
 - Incorrección material detectada: solicitará manifestaciones escritas específicas sobre cualquier adaptación de los estados financieros del ejercicio anterior, motivada por la corrección de una incorrección material detectada, a los solos efectos de la información comparativa.
 - Estados financieros comparativos: solicitará manifestaciones escritas para todos los periodos a los que se refiera su opinión.
 - Cifras de periodos anteriores: solicitará manifestaciones escritas únicamente sobre los estados financieros del periodo actual, puesto que la opinión se refiere a dichos estados financieros en conjunto de los que forman parte las cifras del ejercicio o periodo anterior.

b) Cifras comparativas

Como se ha indicado, cuando la información comparativa sean cifras comparativas, la opinión del auditor no va a hacer referencia a las mismas, dado que la opinión es sobre el conjunto de los estados financieros del periodo actual que incluyen las indicadas cifras comparativas. No obstante, este criterio general se excepciona para los siguientes casos:

- Salvedad proveniente del ejercicio anterior y que no está resuelta.
- Salvedad imputable al ejercicio anterior detectada en el ejercicio actual.
- Ejercicio anterior no auditado.

Cuando el informe de auditoría del ejercicio anterior contiene una opinión modificada (con salvedades, denegada o desfavorable) y la salvedad o salvedades que la soportan no han sido resueltas en el ejercicio presente, de nuevo el auditor debe emitir una opinión modificada sobre el ejercicio presente y la salvedad o salvedades que la soportan deben tener el siguiente contenido en función de si afectan o pueden afectar significativamente a los saldos del ejercicio actual o solo afectan a la comparabilidad:

- *Cuando los efectos, o los posibles efectos, de la salvedad afectan significativamente a las cifras del periodo actual:* la salvedad debe referirse a las cifras del periodo actual y a las cifras comparativas del periodo anterior.
- *Cuando los efectos, o los posibles efectos, de la salvedad no afectan significativamente a las cifras del periodo actual, pero sí a la comparabilidad:* la salvedad debe referirse a los efectos, o los posibles efectos, sobre la comparabilidad entre las cifras del periodo actual y las cifras del periodo anterior.

En el caso de que el auditor detecte en el ejercicio actual una salvedad imputable al ejercicio anterior en el que se emitió una opinión no modificada (favorable o limpia), el auditor tiene dos alternativas:

- *Emitir una opinión con salvedades o desfavorable en el ejercicio actual en relación con las cifras comparativas del ejercicio anterior:* cuando las cifras comparativas no se han adaptado o no se ha informado adecuadamente en los estados financieros actuales.
- *Puede incluir un párrafo de énfasis:* cuando los estados financieros del ejercicio anterior no se hayan modificado (reformulado) y el informe de auditoría no se haya emitido de nuevo, pero las cifras comparativas se hayan adaptado o se haya informado adecuadamente en los estados financieros del periodo actual.

Finalmente, cuando el ejercicio anterior no está auditado, el auditor debe incluir en su informe un párrafo sobre otras cuestiones informando de que las cifras del ejercicio anterior no están

auditadas, con independencia de que cumpla la obligación de obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada sobre la ausencia de incorrecciones materiales en los saldos de apertura que afecten al ejercicio actual.

Asimismo, en este apartado la norma trata la casuística referida a:

- Salvedad proveniente del ejercicio anterior y que ha sido resuelta.
- Información sobre el auditor anterior.

Si el informe de auditoría del periodo anterior contenía una opinión modificada (con salvedades, denegada o desfavorable) y en el ejercicio actual la salvedad (o salvedades) que la soportaba se ha resuelto de conformidad con el marco de información financiera aplicable, no quedará afectada la opinión del auditor sobre el periodo actual.

Respecto a la información a facilitar sobre el auditor del ejercicio anterior, la norma, siempre que disposiciones legales o reglamentarias no lo prohíban, mantiene la voluntariedad del auditor para hacerlo. En el caso de que decida informar, lo debe hacer en un párrafo sobre otras cuestiones que debe contener la siguiente información:

- Debe indicar que los estados financieros del periodo anterior fueron auditados por el auditor predecesor.
- Debe indicar el tipo de opinión expresada por el auditor predecesor y, si era una opinión modificada, las razones que lo motivaron.
- Debe indicar la fecha del informe del auditor predecesor.

c) Estados financieros comparativos

Cuando la información comparativa se corresponda con estados financieros comparativos, la opinión del auditor hace referencia tanto al estado financiero actual como al del periodo o periodos anteriores incluidos como información comparativa. No obstante, este criterio general se excepciona en las siguientes situaciones:

- Salvedad detectada en el ejercicio actual, imputable al ejercicio anterior que fue auditado por otro auditor emitiendo opinión no modificada (favorable), y que motiva la reformulación de los estados financieros del ejercicio anterior y el auditor anterior emite un nuevo informe de auditoría.
- Ejercicio anterior no auditado.

Cuando se opina sobre los estados financieros actuales y sobre los del ejercicio o ejercicios anteriores, puede ocurrir que la opinión para cada uno de los periodos pueda ser diferente, así el

auditor puede expresar una opinión modificada (con salvedades, desfavorable o denegada), o incluir un párrafo de énfasis con respecto a uno o más periodos, a la vez que expresa una opinión diferente sobre los estados financieros de otro u otros periodos.

No obstante, en el caso de que la opinión del auditor sobre los estados financieros del periodo (o periodos) anterior difiera de la que previamente se expresó, como consecuencia de que descubra en el periodo actual salvedad (salvedades) que afecte significativamente al periodo anterior, informará de las razones fundamentales del cambio de opinión en un párrafo sobre otras cuestiones. Además, dependiendo de la legislación, puede ocurrir que el auditor se vea obligado a efectuar informaciones adicionales con la finalidad de que no se confíe en el informe que emitió sobre el periodo anterior.

Respecto a la información a facilitar sobre el auditor del ejercicio anterior la norma, a diferencia del criterio de voluntariedad establecido en el caso de que la información comparativa sean cifras de periodos anteriores, y salvo que el informe de auditoría del auditor predecesor sobre los estados financieros del periodo anterior se emita de nuevo con los estados financieros, se establece la obligatoriedad de informar sobre el auditor anterior en un párrafo sobre otras cuestiones que debe contener la siguiente información:

- Debe indicar que los estados financieros del periodo anterior fueron auditados por el auditor predecesor.
- Debe indicar el tipo de opinión expresada por el auditor predecesor y, si era una opinión modificada, las razones que lo motivaron.
- Debe indicar la fecha de dicho informe.

Cuando el auditor actual detecta una salvedad (incorrección material) que afecta al ejercicio anterior en el que el auditor predecesor emitió una opinión favorable (no modificada), debe comunicárselo a la entidad auditada y solicitará que esta informe al anterior auditor. Ante esta situación caben dos alternativas:

- a) *La entidad reformula los estados financieros del ejercicio anterior y el auditor predecesor emite un nuevo informe de auditoría.* En este caso, el actual auditor opina solo sobre el ejercicio actual.
- b) *La entidad reformula los estados financieros del ejercicio anterior pero el auditor predecesor no emite un nuevo informe de auditoría.* En este caso, el auditor puede incluir un párrafo sobre otras cuestiones informando de que el anterior auditor emitió su informe de auditoría antes de que la entidad reformulara los estados financieros que fueron auditados.

Es preciso poner de manifiesto que la NIA-ES 710 no recoge la regulación que realiza la actual norma técnica en su apartado 23, sobre los criterios de actuación cuando el auditor detec-

ta en el ejercicio presente errores e irregularidades significativas en los estados financieros del ejercicio anterior, que no tuvieron reflejo en el informe de auditoría, sin que se hayan reformulado los estados financieros ni el auditor predecesor haya emitido un nuevo informe de auditoría.

Al igual que ocurre en cifras comparativas, cuando los estados financieros del ejercicio anterior no están auditados, el auditor debe incluir en su informe un párrafo sobre otras cuestiones informando de esta circunstancia, con independencia de que cumpla la obligación de obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada sobre la ausencia de incorrecciones materiales en los saldos de apertura que afecten al ejercicio actual.

Finalmente, en un anexo, la norma incorpora cuatro modelos de informe de auditoría adaptados a la normativa española, en los que se tratan diversas problemáticas reguladas en la propia norma.

Cuando la información comparativa sean cifras de periodos anteriores, el auditor opina sobre el ejercicio actual. Cuando la información comparativa sea de estados financieros comparativos, el auditor opina sobre todos los ejercicios. Es preciso señalar que cuando la norma se refiere a cifras de periodos anteriores o a estados financieros comparativos, abarca la posibilidad de que dicha información comparativa contenga uno o varios ejercicios o periodos anteriores.

3.2. OBJETIVO

En consonancia con la responsabilidad asumida por el auditor, la norma le fija dos objetivos:

1. Debe obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada de que la información comparativa se presenta, en todos los aspectos materiales, de acuerdo con el marco de información financiera aplicable.
2. Debe emitir su informe de auditoría de acuerdo con las responsabilidades establecidas en la norma.

3.3. DEFINICIONES

A efectos clarificadores, la norma incluye unas definiciones sobre conceptos empleados a lo largo de sus diferentes apartados, que posibilitan la comprensión de lo regulado. En concreto contiene las siguientes definiciones:

- **Información comparativa:** importes e información a revelar incluidos en los estados financieros y relativos a uno o más periodos anteriores, de conformidad con el marco de información financiera aplicable.
- **Cifras correspondientes a periodos anteriores:** información comparativa consistente en importes e información revelada del periodo anterior que se incluyen como parte integrante de los estados financieros del periodo actual, con el objetivo de que se interpreten exclusivamente en relación con los importes e información revelada del periodo actual (denominados «cifras del periodo actual»). El grado de detalle de los importes y de las revelaciones comparativas presentadas depende principalmente de su relevancia respecto a las cifras del periodo actual.
- **Estados financieros comparativos:** información comparativa consistente en importes e información a revelar del periodo anterior que se incluyen a efectos de comparación con los estados financieros del periodo actual, y a los que, si han sido auditados, el auditor hará referencia en su opinión. El grado de información de estos estados financieros comparativos es equiparable al de los estados financieros del periodo actual.

3.4. REQUERIMIENTOS

Al igual que la actual norma técnica, la NIA-ES 710 diferencia entre un tratamiento global para la información comparativa, ya sean cifras de periodos anteriores o estados financieros comparativos, y unos tratamientos específicos para cifras de periodos anteriores y para estados financieros comparativos.

a) Tratamiento global

En este apartado, la norma establece tres obligaciones para el auditor:

1. *Comprobar la información comparativa.* El auditor debe comprobar que los estados financieros auditados incluyen la información comparativa requerida por el marco de información financiera que le es aplicable y que además está bien clasificada. Asimismo, tiene que comprobar que:
 - Coincide con la del ejercicio anterior o, en su caso, con la adaptada a efectos comparativos.
 - Las políticas contables reflejadas en la información comparativa son congruentes con las aplicadas en el periodo actual y, en el caso de haberse producido cambios, estos han sido tenidos en cuenta e informados en los estados financieros auditados.
2. *Detección de incorrección material.* Si el auditor detecta una incorrección material en la información comparativa y auditó el ejercicio anterior, tiene que aplicar la NIA-ES 560 sobre hechos posteriores. Asimismo, si los estados financieros del ejercicio anterior se han modificado como consecuencia del error detectado, debe comprobar que la información comparativa coincide con la modificada.
3. *Manifestaciones de la entidad auditada.* El auditor debe solicitar manifestaciones escritas de la entidad auditada en los siguientes casos:
 - Incorrección material detectada: solicitará manifestaciones escritas específicas sobre cualquier adaptación de los estados financieros del ejercicio anterior, motivada por la corrección de una incorrección material detectada, a los solos efectos de la información comparativa.
 - Estados financieros comparativos: solicitará manifestaciones escritas para todos los periodos a los que se refiera su opinión.
 - Cifras de periodos anteriores: solicitará manifestaciones escritas únicamente sobre los estados financieros del periodo actual, puesto que la opinión se refiere a dichos estados financieros en conjunto de los que forman parte las cifras del ejercicio o periodo anterior.

b) Cifras comparativas

Como se ha indicado, cuando la información comparativa sean cifras comparativas, la opinión del auditor no va a hacer referencia a las mismas, dado que la opinión es sobre el conjunto de los estados financieros del periodo actual que incluyen las indicadas cifras comparativas. No obstante, este criterio general se excepciona para los siguientes casos:

- Salvedad proveniente del ejercicio anterior y que no está resuelta.
- Salvedad imputable al ejercicio anterior detectada en el ejercicio actual.
- Ejercicio anterior no auditado.

Cuando el informe de auditoría del ejercicio anterior contiene una opinión modificada (con salvedades, denegada o desfavorable) y la salvedad o salvedades que la soportan no han sido resueltas en el ejercicio presente, de nuevo el auditor debe emitir una opinión modificada sobre el ejercicio presente y la salvedad o salvedades que la soportan deben tener el siguiente contenido en función de si afectan o pueden afectar significativamente a los saldos del ejercicio actual o solo afectan a la comparabilidad:

- *Cuando los efectos, o los posibles efectos, de la salvedad afectan significativamente a las cifras del periodo actual:* la salvedad debe referirse a las cifras del periodo actual y a las cifras comparativas del periodo anterior.
- *Cuando los efectos, o los posibles efectos, de la salvedad no afectan significativamente a las cifras del periodo actual, pero sí a la comparabilidad:* la salvedad debe referirse a los efectos, o los posibles efectos, sobre la comparabilidad entre las cifras del periodo actual y las cifras del periodo anterior.

En el caso de que el auditor detecte en el ejercicio actual una salvedad imputable al ejercicio anterior en el que se emitió una opinión no modificada (favorable o limpia), el auditor tiene dos alternativas:

- *Emitir una opinión con salvedades o desfavorable en el ejercicio actual en relación con las cifras comparativas del ejercicio anterior:* cuando las cifras comparativas no se han adaptado o no se ha informado adecuadamente en los estados financieros actuales.
- *Puede incluir un párrafo de énfasis:* cuando los estados financieros del ejercicio anterior no se hayan modificado (reformulado) y el informe de auditoría no se haya emitido de nuevo, pero las cifras comparativas se hayan adaptado o se haya informado adecuadamente en los estados financieros del periodo actual.

Finalmente, cuando el ejercicio anterior no está auditado, el auditor debe incluir en su informe un párrafo sobre otras cuestiones informando de que las cifras del ejercicio anterior no están

auditadas, con independencia de que cumpla la obligación de obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada sobre la ausencia de incorrecciones materiales en los saldos de apertura que afecten al ejercicio actual.

Asimismo, en este apartado la norma trata la casuística referida a:

- Salvedad proveniente del ejercicio anterior y que ha sido resuelta.
- Información sobre el auditor anterior.

Si el informe de auditoría del periodo anterior contenía una opinión modificada (con salvedades, denegada o desfavorable) y en el ejercicio actual la salvedad (o salvedades) que la soportaba se ha resuelto de conformidad con el marco de información financiera aplicable, no quedará afectada la opinión del auditor sobre el periodo actual.

Respecto a la información a facilitar sobre el auditor del ejercicio anterior, la norma, siempre que disposiciones legales o reglamentarias no lo prohíban, mantiene la voluntariedad del auditor para hacerlo. En el caso de que decida informar, lo debe hacer en un párrafo sobre otras cuestiones que debe contener la siguiente información:

- Debe indicar que los estados financieros del periodo anterior fueron auditados por el auditor predecesor.
- Debe indicar el tipo de opinión expresada por el auditor predecesor y, si era una opinión modificada, las razones que lo motivaron.
- Debe indicar la fecha del informe del auditor predecesor.

c) Estados financieros comparativos

Cuando la información comparativa se corresponda con estados financieros comparativos, la opinión del auditor hace referencia tanto al estado financiero actual como al del periodo o periodos anteriores incluidos como información comparativa. No obstante, este criterio general se excepciona en las siguientes situaciones:

- Salvedad detectada en el ejercicio actual, imputable al ejercicio anterior que fue auditado por otro auditor emitiendo opinión no modificada (favorable), y que motiva la reformulación de los estados financieros del ejercicio anterior y el auditor anterior emite un nuevo informe de auditoría.
- Ejercicio anterior no auditado.

Cuando se opina sobre los estados financieros actuales y sobre los del ejercicio o ejercicios anteriores, puede ocurrir que la opinión para cada uno de los periodos pueda ser diferente, así el

auditor puede expresar una opinión modificada (con salvedades, desfavorable o denegada), o incluir un párrafo de énfasis con respecto a uno o más periodos, a la vez que expresa una opinión diferente sobre los estados financieros de otro u otros periodos.

No obstante, en el caso de que la opinión del auditor sobre los estados financieros del periodo (o periodos) anterior difiera de la que previamente se expresó, como consecuencia de que descubra en el periodo actual salvedad (salvedades) que afecte significativamente al periodo anterior, informará de las razones fundamentales del cambio de opinión en un párrafo sobre otras cuestiones. Además, dependiendo de la legislación, puede ocurrir que el auditor se vea obligado a efectuar informaciones adicionales con la finalidad de que no se confíe en el informe que emitió sobre el periodo anterior.

Respecto a la información a facilitar sobre el auditor del ejercicio anterior la norma, a diferencia del criterio de voluntariedad establecido en el caso de que la información comparativa sean cifras de periodos anteriores, y salvo que el informe de auditoría del auditor predecesor sobre los estados financieros del periodo anterior se emita de nuevo con los estados financieros, se establece la obligatoriedad de informar sobre el auditor anterior en un párrafo sobre otras cuestiones que debe contener la siguiente información:

- Debe indicar que los estados financieros del periodo anterior fueron auditados por el auditor predecesor.
- Debe indicar el tipo de opinión expresada por el auditor predecesor y, si era una opinión modificada, las razones que lo motivaron.
- Debe indicar la fecha de dicho informe.

Cuando el auditor actual detecta una salvedad (incorrección material) que afecta al ejercicio anterior en el que el auditor predecesor emitió una opinión favorable (no modificada), debe comunicárselo a la entidad auditada y solicitará que esta informe al anterior auditor. Ante esta situación caben dos alternativas:

- a) *La entidad reformula los estados financieros del ejercicio anterior y el auditor predecesor emite un nuevo informe de auditoría.* En este caso, el actual auditor opina solo sobre el ejercicio actual.
- b) *La entidad reformula los estados financieros del ejercicio anterior pero el auditor predecesor no emite un nuevo informe de auditoría.* En este caso, el auditor puede incluir un párrafo sobre otras cuestiones informando de que el anterior auditor emitió su informe de auditoría antes de que la entidad reformulara los estados financieros que fueron auditados.

Es preciso poner de manifiesto que la NIA-ES 710 no recoge la regulación que realiza la actual norma técnica en su apartado 23, sobre los criterios de actuación cuando el auditor detec-

ta en el ejercicio presente errores e irregularidades significativas en los estados financieros del ejercicio anterior, que no tuvieron reflejo en el informe de auditoría, sin que se hayan reformulado los estados financieros ni el auditor predecesor haya emitido un nuevo informe de auditoría.

Al igual que ocurre en cifras comparativas, cuando los estados financieros del ejercicio anterior no están auditados, el auditor debe incluir en su informe un párrafo sobre otras cuestiones informando de esta circunstancia, con independencia de que cumpla la obligación de obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada sobre la ausencia de incorrecciones materiales en los saldos de apertura que afecten al ejercicio actual.

Finalmente, en un anexo, la norma incorpora cuatro modelos de informe de auditoría adaptados a la normativa española, en los que se tratan diversas problemáticas reguladas en la propia norma.