

NORMA INTERNACIONAL DE AUDITORÍA 710

INFORMACIÓN COMPARATIVA— CIFRAS CORRESPONDIENTES DE PERIODOS ANTERIORES Y ESTADOS FINANCIEROS COMPARATIVOS

(Aplicable a las auditorías de estados financieros correspondientes a periodos iniciados a partir del 15 de diciembre de 2009)

CONTENIDO

	Apartados
Introducción	
Alcance de esta NIA	1
Naturaleza de la información comparativa	2-3
Fecha de entrada en vigor	4
Objetivos	5
Definiciones	6
Requerimientos	
Procedimientos de auditoría	7-9
Informe de auditoría	10-19
Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas	
Procedimientos de auditoría	A1
Informe de auditoría	A2-A11
Anexo: Ejemplos de informes de auditoría	

La Norma Internacional de Auditoría (NIA) 710, *Información comparativa- cifras correspondientes de periodos anteriores y estados financieros comparativos*, debe interpretarse conjuntamente con la NIA 200, *Objetivos globales del auditor independiente y realización de la auditoría de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría*.

Este documento del Consejo de Normas Internacionales de Auditoría y Aseguramiento (IAASB) publicado por IFAC en lengua inglesa, ha sido traducido al español por el Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España, con las aportaciones de la Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas y el Instituto Mexicano de Contadores Públicos, y se reproducen con el permiso de IFAC. El proceso seguido para la traducción de este documento ha sido considerado por IFAC y la traducción se ha llevado a cabo de acuerdo con el documento de política “*Política de Traducción y Reproducción de Normas publicadas por la Federación Internacional de Contadores*”. El texto aprobado de este documento es el que ha sido publicado por IFAC en lengua inglesa.

Texto en inglés © 2013-2015 por la Federación Internacional de Contadores (IFAC). Todos los derechos reservados.

Texto en español © 2015 por la Federación Internacional de Contadores (IFAC). Todos los derechos reservados.

Fuente original: *Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements – 2013 Edition, Part I and II* ISBN: 978-1-60815-1

Introducción

Alcance de esta NIA

1. Esta Norma Internacional de Auditoría (NIA) trata de las responsabilidades que tiene el auditor en relación con la información comparativa en una auditoría de estados financieros. Si los estados financieros del periodo anterior fueron auditados por un auditor predecesor o no fueron auditados, los requerimientos y las orientaciones de la NIA 510¹ con respecto a los saldos de apertura también son de aplicación.

Naturaleza de la información comparativa

2. La naturaleza de la información comparativa que se presenta en los estados financieros de una entidad depende de los requerimientos del marco de información financiera aplicable. Existen dos enfoques generales diferentes de las responsabilidades del auditor de dar cuenta de dicha información comparativa: cifras correspondientes de periodos anteriores y estados financieros comparativos. El enfoque que debe adoptarse a menudo viene establecido por las disposiciones legales o reglamentarias, pero también puede especificarse en los términos del encargo.
3. Las diferencias esenciales entre dichos enfoques en el informe de auditoría son las siguientes:
 - (a) en el caso de cifras correspondientes de periodos anteriores, la opinión del auditor sobre los estados financieros se refiere únicamente al periodo actual; mientras que
 - (b) en el caso de estados financieros comparativos, la opinión del auditor se refiere a cada periodo para el que se presentan estados financieros.

Esta NIA trata de forma separada de los requerimientos que debe cumplir el informe de auditoría en relación con cada enfoque.

Fecha de entrada en vigor

4. Esta NIA es aplicable a las auditorías de estados financieros correspondientes a periodos iniciados a partir del 15 de diciembre de 2009.

Objetivos

5. Los objetivos del auditor son:
 - (a) obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada sobre si la información comparativa incluida en los estados financieros se presenta, en todos los aspectos materiales, de conformidad con los requerimientos del marco de información financiera aplicable relativos a la información comparativa; y
 - (b) emitir un informe de conformidad con las responsabilidades del auditor.

Definiciones

6. A efectos de las NIA, los siguientes términos tienen los significados que figuran a continuación:
 - (a) 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.

¹ NIA 510, *Encargos iniciales de auditoría – Saldos de apertura*.

- (b) Cifras correspondientes de 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.
- (c) 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.

A efectos de esta NIA, las referencias al “periodo anterior” deben interpretarse como “periodos anteriores” cuando la información comparativa incluya importes e información a revelar de más de un periodo.

Requerimientos

Procedimientos de auditoría

7. El auditor determinará si los estados financieros incluyen la información comparativa requerida por el marco de información financiera aplicable y si dicha información está adecuadamente clasificada. A estos efectos, el auditor evaluará si:
 - (a) la información comparativa concuerda con los importes y otra información presentada en el periodo anterior o, cuando proceda, si ha sido reexpresada; y
 - (b) las políticas contables reflejadas en la información comparativa son congruentes con las aplicadas en el periodo actual o, en el caso de haberse producido cambios en las políticas contables, si dichos cambios han sido debidamente tenidos en cuenta y adecuadamente presentados y revelados.
8. Si el auditor detecta una posible incorrección material en la información comparativa mientras realiza la auditoría del periodo actual, aplicará los procedimientos de auditoría adicionales que sean necesarios dependiendo de las circunstancias con el fin de obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada para determinar si existe una incorrección material. Si el auditor ha auditado los estados financieros del periodo anterior, también cumplirá los requerimientos aplicables de la NIA 560². Si los estados financieros del periodo anterior han sido modificados, el auditor determinará si la información comparativa concuerda con los estados financieros modificados.
9. Tal como lo requiere la NIA 580³, el auditor solicitará manifestaciones escritas para todos los periodos a los que se refiera la opinión del auditor. El auditor también obtendrá una manifestación escrita específica en relación con cualquier reexpresión que se haya efectuado para corregir una incorrección material en los estados financieros del periodo anterior que afecte a la información comparativa. (Ref: Apartado A1)

Informe de auditoría

Cifras correspondientes de periodos anteriores

10. Cuando se presenten cifras correspondientes de periodos anteriores, la opinión del auditor no se referirá a dichas cifras correspondientes a periodos anteriores, excepto en las circunstancias descritas en los apartados 11, 12 y 14. (Ref: Apartado A2)

² NIA 560, *Hechos posteriores al cierre*, apartados 14 -17.

³ NIA 580, *Manifestaciones escritas*, apartado 14.

11. Si el informe de auditoría del periodo anterior, tal como se emitió previamente, contenía una opinión con salvedades, denegaba la opinión o contenía una opinión desfavorable, y la cuestión que dio lugar a la opinión modificada no se ha resuelto, el auditor expresará una opinión modificada sobre los estados financieros del periodo actual. En el párrafo de fundamento de la opinión modificada del informe de auditoría, el auditor:
- (a) se referirá tanto a las cifras del periodo actual como a las cifras correspondientes de periodos anteriores en la descripción de la cuestión que origina la opinión modificada cuando los efectos, o los posibles efectos, de dicha cuestión en las cifras del periodo actual sean materiales; o
 - (b) en los demás casos, explicará que la opinión de auditoría es una opinión modificada debido a los efectos, o los posibles efectos, de la cuestión no resuelta sobre la comparabilidad entre las cifras del periodo actual y las cifras correspondientes a periodos anteriores. (Ref: Apartados A3–A5)
12. Si el auditor obtiene evidencia de auditoría de que existe una incorrección material en los estados financieros del periodo anterior, sobre los que se emitió, previamente, una opinión no modificada, y las cifras correspondientes de periodos anteriores no han sido correctamente reexpresadas o no se ha revelado la información adecuada, el auditor expresará una opinión con salvedades o una opinión desfavorable en el informe de auditoría sobre los estados financieros del periodo actual, esto es, una opinión modificada con respecto a las cifras correspondientes de periodos anteriores incluidas en dichos estados financieros. (Ref: Apartado A6)

Estados financieros del periodo anterior auditados por un auditor predecesor

13. Si los estados financieros del periodo anterior fueron auditados por un auditor predecesor, las disposiciones legales o reglamentarias no prohíben al auditor referirse al informe de auditoría del auditor predecesor en lo que respecta a las cifras correspondientes de periodos anteriores y el auditor decide hacerlo, señalará en un párrafo sobre otras cuestiones del informe de auditoría:
- (a) que los estados financieros del periodo anterior fueron auditados por el auditor predecesor;
 - (b) el tipo de opinión expresada por el auditor predecesor y, si se trató de una opinión modificada, las razones que motivaron dicha opinión; y
 - (c) la fecha de dicho informe. (Ref: Apartado A7)

Estados financieros del periodo anterior no auditados

14. Si los estados financieros del periodo anterior no fueron auditados, el auditor manifestará en un párrafo sobre otras cuestiones del informe de auditoría que las cifras correspondientes de periodos anteriores no han sido auditadas. Sin embargo, dicha declaración no exime al auditor del requerimiento de obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada de que los saldos de apertura no contienen incorrecciones que afecten de forma material a los estados financieros del periodo actual⁴.

Estados financieros comparativos

15. Cuando se presentan estados financieros comparativos, la opinión del auditor se referirá a cada periodo para el que se presentan estados financieros y sobre el que se expresa una opinión de auditoría. (Ref: Apartados A8–A9)
16. Cuando se informe sobre los estados financieros del periodo anterior en conexión con la auditoría del periodo actual, el auditor, en el caso de que su opinión sobre los estados financieros del periodo anterior difiera de la que, previamente, se expresó, revelará los motivos fundamentales de la diferencia en la opinión, en un párrafo sobre otras cuestiones de acuerdo con la NIA 706⁵. (Ref: Apartado A10)

⁴ NIA 510, apartado 6.

⁵ NIA 706, *Párrafos de énfasis y párrafos sobre otras cuestiones en el informe emitido por un auditor independiente*, apartado 8

Estados financieros del periodo anterior auditados por un auditor predecesor

17. Si los estados financieros del periodo anterior fueron auditados por un auditor predecesor, además de expresar una opinión sobre los estados financieros del periodo actual, el auditor indicará en un párrafo sobre otras cuestiones:
- (a) que los estados financieros del periodo anterior fueron auditados por un auditor predecesor;
 - (b) el tipo de opinión expresada por el auditor predecesor y, si se trató de una opinión modificada, las razones que motivaron dicha opinión; y
 - (c) la fecha de dicho informe,

salvo que el informe de auditoría del auditor predecesor sobre los estados financieros del periodo anterior se emita de nuevo con los estados financieros.

18. Si el auditor concluye que existe una incorrección material que afecta a los estados financieros del periodo anterior, sobre los que un auditor predecesor expresó, previamente, una opinión no modificada, el auditor comunicará la incorrección al nivel adecuado de la dirección y a los responsables del gobierno de la entidad, salvo que todos los responsables del gobierno de la entidad participen en la dirección de la entidad⁶, y solicitará que se informe al auditor predecesor. Si se modifican los estados financieros del periodo anterior, y el auditor predecesor acepta emitir un nuevo informe de auditoría sobre los estados financieros del periodo anterior modificados, el auditor se referirá en su informe únicamente al periodo actual. (Ref: Apartado A11)

Estados financieros del periodo anterior no auditados

19. Si los estados financieros del periodo anterior no fueron auditados, el auditor manifestará en un párrafo sobre otras cuestiones que los estados financieros comparativos no han sido auditados. Sin embargo, dicha declaración no exime al auditor del requerimiento de obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada de que los saldos de apertura no contienen incorrecciones que afecten de forma material a los estados financieros del periodo actual⁷.

Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas

Procedimientos de auditoría

Manifestaciones escritas (Ref: Apartado 9)

- A1. En el caso de estados financieros comparativos, se solicitan manifestaciones escritas para todos los periodos a los que se refiere la opinión del auditor, ya que la dirección necesita reafirmar que las manifestaciones escritas, previamente realizadas, con respecto al periodo anterior siguen siendo adecuadas. En el caso de cifras correspondientes de periodos anteriores, las manifestaciones escritas se solicitan únicamente en relación con los estados financieros del periodo actual, ya que la opinión del auditor se refiere a dichos estados financieros, los cuales incluyen las cifras correspondientes a periodos anteriores. Sin embargo, el auditor solicita una manifestación escrita específica con respecto a cualquier reexpresión que se haya realizado para corregir una incorrección material en los estados financieros del periodo anterior y que afecte a la información comparativa.

Informe de auditoría

Cifras correspondientes de periodos anteriores

⁶ NIA 260, *Comunicación con los responsables del gobierno de la entidad*, apartado 13.

⁷ NIA 510, apartado 6.

Ausencia de referencia en la opinión del auditor (Ref: Apartado 10)

- A2. La opinión del auditor no hace mención de las cifras correspondientes a periodos anteriores porque la opinión del auditor es sobre los estados financieros del periodo actual en su conjunto, incluyendo las cifras correspondientes a periodos anteriores.

Modificación no resuelta en el informe de auditoría del periodo anterior (Ref: Apartado 11)

- A3. Cuando en el informe de auditoría sobre el periodo anterior, tal como se emitió previamente, se haya incluido una opinión con salvedades, se haya denegado la opinión o se haya incluido una opinión desfavorable, y la cuestión que motivó la opinión modificada se resuelva y se contabilice o se revele correctamente en los estados financieros de conformidad con el marco de información financiera aplicable, no es necesario que la opinión del auditor sobre el periodo actual haga mención de la opinión modificada anterior.
- A4. Cuando el auditor haya expresado, previamente, una opinión modificada sobre el periodo anterior, puede ocurrir que la cuestión no resuelta que haya motivado dicha opinión modificada no sea relevante para las cifras del periodo actual. No obstante, puede requerirse una opinión con salvedades, la denegación de opinión o una opinión desfavorable (según corresponda) sobre los estados financieros del periodo actual debido a los efectos, o posibles efectos, de la cuestión no resuelta sobre la comparabilidad entre las cifras actuales y las cifras correspondientes de periodos anteriores.
- A5. En los ejemplos de informes de auditoría 1 y 2 del anexo se ilustra el caso en que en el informe de auditoría sobre el periodo anterior se hubiera expresado una opinión modificada y la cuestión que hubiera motivado dicha opinión no hubiera sido resuelta.

Incorrección en los estados financieros del periodo anterior (Ref: Apartado 12)

- A6. Cuando los estados financieros del periodo anterior contengan una incorrección y no se hayan modificado y el informe de auditoría no se haya emitido de nuevo, pero las cifras correspondientes de periodos anteriores hayan sido correctamente reexpresadas o se haya revelado adecuadamente la información en los estados financieros del periodo actual, el informe de auditoría puede incluir un párrafo de énfasis que describa las circunstancias y haga referencia, cuando proceda, a la información revelada en los estados financieros que describa plenamente la cuestión (véase la NIA 706).

Estados financieros del periodo anterior auditados por un auditor predecesor (Ref: Apartado 13)

- A7. El ejemplo de informe de auditoría n° 3 del anexo ilustra el caso en que los estados financieros del periodo anterior hayan sido auditados por un auditor predecesor y las disposiciones legales o reglamentarias no prohíban al auditor referirse al informe de dicho auditor predecesor en lo relativo a las cifras correspondientes de periodos anteriores.

Estados financieros comparativos

Referencia en la opinión del auditor (Ref: Apartado 15)

- A8. Puesto que el informe de auditoría sobre unos estados financieros comparativos se aplica a los estados financieros de cada uno de los periodos presentados, el auditor puede expresar una opinión con salvedades o una opinión desfavorable, denegar la opinión, o incluir un párrafo de énfasis con respecto a uno o más periodos, a la vez que expresa una opinión distinta sobre los estados financieros del otro periodo.
- A9. En el ejemplo de informe de auditoría n° 4 del anexo se ilustra el caso en que se requiere que el auditor se pronuncie sobre los estados financieros del periodo actual y los del periodo anterior, en relación con la auditoría del periodo actual, y el informe del periodo anterior incluya una opinión modificada sin que se haya resuelto la cuestión que motivara dicha opinión modificada.

Opinión sobre los estados financieros del periodo anterior diferente de la opinión previa (Ref: Apartado 16)

- A10. Cuando se informa sobre los estados financieros del periodo anterior en relación con la auditoría del periodo actual, la opinión que se expresa sobre los estados financieros del periodo anterior puede ser diferente de la opinión previamente expresada, en el caso de que el auditor descubra, en el transcurso de la auditoría del periodo actual, circunstancias o hechos que afecten de forma material a los estados financieros de un periodo anterior. En algunas jurisdicciones, el auditor puede tener responsabilidades de información adicionales establecidas para impedir que en el futuro se confíe en el informe de auditoría previamente emitido sobre los estados financieros del periodo anterior.

Estados financieros del periodo anterior auditados por un auditor predecesor (Ref: Apartado 18)

- A11. Puede ocurrir que el auditor predecesor no pueda o no esté dispuesto a emitir de nuevo el informe de auditoría sobre los estados financieros del periodo anterior. Un párrafo sobre otras cuestiones en el informe de auditoría puede señalar que el auditor predecesor emitió su informe sobre los estados financieros del periodo anterior antes de ser éstos modificados. Adicionalmente, si se encarga al auditor que audite y obtenga evidencia de auditoría suficiente y adecuada para satisfacerse de que la modificación es adecuada, en el informe de auditoría se puede incluir también el siguiente párrafo:

Como parte de nuestra auditoría de los estados financieros de 20X2, también auditamos los ajustes descritos en la nota explicativa X que se realizaron para corregir los estados financieros de 20X1. En nuestra opinión, dichos ajustes son adecuados y se han realizado correctamente. No fuimos contratados para auditar, revisar o aplicar ningún procedimiento a los estados financieros de la sociedad correspondientes a 20X1, salvo en relación con los ajustes, y por consiguiente, no expresamos una opinión ni ninguna otra forma de seguridad sobre los estados financieros de 20X1 considerados en su conjunto.

Ejemplos de informes de auditoría

Ejemplo 1 – Cifras correspondientes de periodos anteriores (Ref: Apartado A5)

Informe ilustrativo de las circunstancias descritas en el apartado 11(a):

- El informe de auditoría sobre el periodo anterior, emitido previamente, contenía una opinión con salvedades.
- La cuestión que motivó la opinión modificada no ha sido resuelta.
- Los efectos, o posibles efectos, de dicha cuestión sobre las cifras del periodo actual son materiales y requieren que se exprese una opinión modificada con respecto a las cifras del periodo actual.

INFORME DE AUDITORÍA INDEPENDIENTE

[Destinatario correspondiente]

Informe sobre los estados financieros¹

Hemos auditado los estados financieros adjuntos de la sociedad ABC, que comprenden el estado de situación financiera a 31 de diciembre de 20X1, el estado del resultado global, el estado de cambios en el patrimonio neto y el estado de flujos de efectivo correspondientes al ejercicio terminado en dicha fecha, así como un resumen de las políticas contables significativas y otra información explicativa.

Responsabilidad de la dirección² en relación con los estados financieros

La dirección es responsable de la preparación y presentación fiel de los estados financieros adjuntos de conformidad con las Normas Internacionales de Información Financiera³, y del control interno que la dirección considere necesario para permitir la preparación de estados financieros libres de incorrección material, debida a fraude o error.

Responsabilidad del auditor

Nuestra responsabilidad es expresar una opinión sobre los estados financieros adjuntos basada en nuestra auditoría. Hemos llevado a cabo nuestra auditoría de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría. Dichas normas exigen que cumplamos los requerimientos de ética, así como que planifiquemos y ejecutemos la auditoría con el fin de obtener una seguridad razonable sobre si los estados financieros están libres de incorrección material.

Una auditoría conlleva la aplicación de procedimientos para obtener evidencia de auditoría sobre los importes y la información revelada en los estados financieros. Los procedimientos seleccionados dependen del juicio del auditor, incluida la valoración de los riesgos de incorrección material en los estados financieros, debida a fraude o error. Al efectuar dichas valoraciones del riesgo, el auditor tiene en cuenta el control interno relevante para la preparación y

1 El subtítulo “Informe sobre los estados financieros” no es necesario en aquellas circunstancias en las que no sea procedente el segundo subtítulo, “Informe sobre otros requerimientos legales y reglamentarios.”

2 U otro término adecuado según el marco legal de la jurisdicción de que se trate.

3 Cuando la responsabilidad de la dirección sea la preparación de estados financieros que expresen la imagen fiel, la redacción podrá ser la siguiente: “La dirección es responsable de la preparación de estados financieros que expresen la imagen fiel de conformidad con las Normas Internacionales de Información Financiera, y del...”.

presentación fiel⁴ por parte de la entidad de los estados financieros, con el fin de diseñar los procedimientos de auditoría que sean adecuados en función de las circunstancias, y no con la finalidad de expresar una opinión sobre la eficacia del control interno de la entidad⁵. Una auditoría también incluye la evaluación de la adecuación de las políticas contables aplicadas y de la razonabilidad de las estimaciones contables realizadas por la dirección, así como la evaluación de la presentación global de los estados financieros.

Consideramos que la evidencia de auditoría que hemos obtenido proporciona una base suficiente y adecuada para nuestra opinión de auditoría con salvedades.

Fundamento de la opinión con salvedades

Tal como se comenta en la nota explicativa X de los estados financieros, no se ha registrado amortización alguna en los estados financieros, lo que constituye un incumplimiento de las Normas Internacionales de Información Financiera. Este es el resultado de una decisión tomada por la dirección al comienzo del ejercicio anterior y que motivó nuestra opinión de auditoría con salvedades sobre los estados financieros relativos a dicho ejercicio. Sobre la base de un método de amortización lineal y una tasa anual del 5% para edificios y del 20% para equipos, las pérdidas del ejercicio deben incrementarse en xxx en 20X1 y xxx en 20X0, el inmovilizado material debe reducirse por la amortización acumulada de xxx en 20X1 y xxx en 20X0, y las pérdidas acumuladas deben incrementarse en xxx en 20X1 y xxx en 20X0.

Opinión con salvedades

En nuestra opinión, excepto por los efectos del hecho descrito en el párrafo de Fundamento de la opinión con salvedades, los estados financieros expresan la imagen fiel de (o *presentan fielmente, en todos los aspectos materiales,*) la situación financiera de la sociedad ABC a 31 de diciembre de 20X1, así como de sus resultados y flujos de efectivo correspondientes al ejercicio terminado en dicha fecha, de conformidad con las Normas Internacionales de Información Financiera.

Informe sobre otros requerimientos legales y reglamentarios

[La estructura y contenido de esta sección del informe de auditoría variará dependiendo de la naturaleza de las otras responsabilidades de información del auditor.]

[Firma del auditor]

[Fecha del informe de auditoría]

[Dirección del auditor]

4 En el caso de la nota 3, la redacción podrá ser la siguiente: "Al efectuar dichas valoraciones del riesgo, el auditor tiene en cuenta el control interno relevante para la preparación por parte de la entidad de los estados financieros, con el fin de diseñar los procedimientos de auditoría que sean adecuados en función de las circunstancias, y no con la finalidad de expresar una opinión sobre la eficacia del control interno de la entidad."

5 En circunstancias en las que el auditor tenga, asimismo, la responsabilidad de expresar una opinión sobre la eficacia del control interno junto con la auditoría de los estados financieros, esta frase se podrá redactar como sigue: "Al efectuar dichas valoraciones del riesgo, el auditor tiene en cuenta el control interno relevante para la preparación y presentación fiel por parte de la entidad de los estados financieros, con el fin de diseñar los procedimientos de auditoría que sean adecuados en función de las circunstancias" En el caso de la nota 3, la redacción podrá ser la siguiente: "Al efectuar dichas valoraciones del riesgo, el auditor tiene en cuenta el control interno relevante para la preparación por parte de la entidad de los estados financieros que expresen la imagen fiel, con el fin de diseñar los procedimientos de auditoría que sean adecuados en función de las circunstancias".

Ejemplo 2 – Cifras correspondientes de periodos anteriores (Ref: Apartado A5)**Informe ilustrativo de las circunstancias descritas en el apartado 11(b):**

- **El informe de auditoría sobre el periodo anterior, emitido previamente, contenía una opinión con salvedades.**
- **La cuestión que motivó la opinión modificada no ha sido resuelta.**
- **Los efectos, o posibles efectos, de dicha cuestión en las cifras del periodo actual son inmateriales pero requieren que se exprese una opinión modificada debido a los efectos, o posibles efectos, de la cuestión no resuelta sobre la comparabilidad entre las cifras del periodo actual y las cifras correspondientes a periodos anteriores.**

INFORME DE AUDITORÍA INDEPENDIENTE

[Destinatario correspondiente]

Informe sobre los estados financieros⁶

Hemos auditado los estados financieros adjuntos de la sociedad ABC, que comprenden el estado de situación financiera a 31 de diciembre de 20X1, el estado del resultado global, el estado de cambios en el patrimonio neto y el estado de flujos de efectivo correspondientes al ejercicio terminado en dicha fecha, así como un resumen de las políticas contables significativas y otra información explicativa.

Responsabilidad de la dirección⁷ en relación con los estados financieros

La dirección es responsable de la preparación y presentación fiel de los estados financieros adjuntos de conformidad con las Normas Internacionales de Información Financiera⁸, y del control interno que la dirección considere necesario para permitir la preparación de estados financieros libres de incorrección material, debida a fraude o error.

Responsabilidad del auditor

Nuestra responsabilidad es expresar una opinión sobre los estados financieros adjuntos basada en nuestra auditoría. Hemos llevado a cabo nuestra auditoría de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría. Dichas normas exigen que cumplamos los requerimientos de ética, así como que planifiquemos y ejecutemos la auditoría con el fin de obtener una seguridad razonable sobre si los estados financieros están libres de incorrección material.

Una auditoría conlleva la aplicación de procedimientos para obtener evidencia de auditoría sobre los importes y la información revelada en los estados financieros. Los procedimientos seleccionados dependen del juicio del auditor, incluida la valoración de los riesgos de incorrección material en los estados financieros, debida a fraude o error. Al efectuar dichas valoraciones del riesgo, el auditor tiene en cuenta el control interno relevante para la preparación y

6 El subtítulo “Informe sobre los estados financieros” no es necesario en aquellas circunstancias en las que no sea procedente el segundo subtítulo, “Informe sobre otros requerimientos legales y reglamentarios.”

7 U otro término adecuado según el marco legal de la jurisdicción de que se trate.

8 Cuando la responsabilidad de la dirección sea la preparación de estados financieros que expresen la imagen fiel, la redacción podrá ser la siguiente: “La dirección es responsable de la preparación de estados financieros que expresen la imagen fiel de conformidad con las Normas Internacionales de Información Financiera, y del...”.

presentación fiel⁹ por parte de la entidad de los estados financieros, con el fin de diseñar los procedimientos de auditoría que sean adecuados en función de las circunstancias, y no con la finalidad de expresar una opinión sobre la eficacia del control interno de la entidad¹⁰. Una auditoría también incluye la evaluación de la adecuación de las políticas contables aplicadas y de la razonabilidad de las estimaciones contables realizadas por la dirección, así como la evaluación de la presentación global de los estados financieros.

Consideramos que la evidencia de auditoría que hemos obtenido proporciona una base suficiente y adecuada para nuestra opinión de auditoría con salvedades.

Fundamento de la opinión con salvedades

Debido a que fuimos nombrados auditores de la sociedad ABC durante 20X0, no pudimos presenciar el recuento físico de las existencias al inicio del ejercicio ni hemos podido satisfacernos por medios alternativos de las cantidades de existencias. Puesto que las existencias iniciales influyen en la determinación del resultado de las operaciones, no hemos podido determinar si hubiese sido necesario realizar ajustes en el resultado de las operaciones y en las reservas iniciales por ganancias acumuladas correspondientes a 20X0. Nuestra opinión de auditoría sobre los estados financieros correspondientes al ejercicio terminado el 31 de diciembre de 20X0, consecuentemente, fue una opinión modificada. Nuestra opinión sobre los estados financieros del periodo actual también es una opinión modificada debido al posible efecto de este hecho sobre la comparabilidad entre los datos del periodo actual y las cifras correspondientes de periodos anteriores.

Opinión con salvedades

En nuestra opinión, excepto por los posibles efectos sobre las cifras correspondientes a periodos anteriores del hecho descrito en el párrafo de “Fundamento de la opinión con salvedades”, los estados financieros expresan la imagen fiel de (o *presentan fielmente, en todos los aspectos materiales,*) la situación financiera de la sociedad ABC a 31 de diciembre de 20X1, así como de sus resultados y flujos de efectivo correspondientes al ejercicio terminado en dicha fecha, de conformidad con las Normas Internacionales de Información Financiera.

Informe sobre otros requerimientos legales y reglamentarios

[La estructura y contenido de esta sección del informe de auditoría variará dependiendo de la naturaleza de las otras responsabilidades de información del auditor.]

[Firma del auditor]

[Fecha del informe de auditoría]

[Dirección del auditor]

9 En el caso de la nota 8, la redacción podrá ser la siguiente: "Al realizar dichas valoraciones del riesgo, el auditor tiene en cuenta el control interno relevante para la preparación por parte de la entidad de los estados financieros, con el fin de diseñar los procedimientos de auditoría que sean adecuados en función de las circunstancias, y no con la finalidad de expresar una opinión sobre la eficacia del control interno de la entidad."

10 En circunstancias en las que el auditor tenga, asimismo, la responsabilidad de expresar una opinión sobre la eficacia del control interno junto con la auditoría de los estados financieros, esta frase se podrá redactar como sigue: "Al efectuar dichas valoraciones del riesgo, el auditor tiene en cuenta el control interno relevante para la preparación y presentación fiel por parte de la entidad de los estados financieros, con el fin de diseñar los procedimientos de auditoría que sean adecuados en función de las circunstancias" En el caso de la nota 8, la redacción podrá ser la siguiente: "Al efectuar dichas valoraciones del riesgo, el auditor tiene en cuenta el control interno relevante para la preparación por parte de la entidad de los estados financieros que expresen la imagen fiel, con el fin de diseñar los procedimientos de auditoría que sean adecuados en función de las circunstancias".

Ejemplo 3 – Cifras correspondientes de periodos anteriores (Ref: Apartado A7)**Informe ilustrativo de las circunstancias descritas en el apartado 13:**

- **Los estados financieros correspondientes al periodo anterior fueron auditados por un auditor predecesor.**
- **Las disposiciones legales o reglamentarias no prohíben al auditor hacer referencia al informe de auditoría del auditor predecesor en lo relativo a las cifras correspondientes de periodos anteriores y el auditor decide hacerlo.**

INFORME DE AUDITORÍA INDEPENDIENTE

[Destinatario correspondiente]

Informe sobre los estados financieros¹¹

Hemos auditado los estados financieros adjuntos de la sociedad ABC, que comprenden el estado de situación financiera a 31 de diciembre de 20X1, el estado del resultado global, el estado de cambios en el patrimonio neto y el estado de flujos de efectivo correspondientes al ejercicio terminado en dicha fecha, así como un resumen de las políticas contables significativas y otra información explicativa.

Responsabilidad de la dirección¹² en relación con los estados financieros

La dirección es responsable de la preparación y presentación fiel de los estados financieros adjuntos de conformidad con las Normas Internacionales de Información Financiera¹³, y del control interno que la dirección considere necesario para permitir la preparación de estados financieros libres de incorrección material, debida a fraude o error.

Responsabilidad del auditor

Nuestra responsabilidad es expresar una opinión sobre los estados financieros adjuntos basada en nuestra auditoría. Hemos llevado a cabo nuestra auditoría de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría. Dichas normas exigen que cumplamos los requerimientos de ética, así como que planifiquemos y ejecutemos la auditoría con el fin de obtener una seguridad razonable sobre si los estados financieros están libres de incorrección material.

Una auditoría conlleva la aplicación de procedimientos para obtener evidencia de auditoría sobre los importes y la información revelada en los estados financieros. Los procedimientos seleccionados dependen del juicio del auditor, incluida la valoración de los riesgos de incorrección material en los estados financieros, debida a fraude o error. Al efectuar dichas valoraciones del riesgo, el auditor tiene en cuenta el control interno relevante para la preparación y presentación fiel¹⁴ por parte de la entidad de los estados financieros, con el fin de diseñar los procedimientos de

¹¹ El subtítulo “Informe sobre los estados financieros” no es necesario en aquellas circunstancias en las que no sea procedente el segundo subtítulo, “Informe sobre otros requerimientos legales y reglamentarios.”

¹² U otro término adecuado según el marco legal de la jurisdicción de que se trate.

¹³ Cuando la responsabilidad de la dirección sea la preparación de estados financieros que expresen la imagen fiel, la redacción podrá ser la siguiente: “La dirección es responsable de la preparación de estados financieros que expresen la imagen fiel de conformidad con las Normas Internacionales de Información Financiera, y del...”.

¹⁴ En el caso de la nota 13, la redacción podrá ser la siguiente: “Al realizar dichas valoraciones del riesgo, el auditor tiene en cuenta el control interno relevante para la preparación por parte de la entidad de los estados financieros, con el fin de diseñar los procedimientos

auditoría que sean adecuados en función de las circunstancias, y no con la finalidad de expresar una opinión sobre la eficacia del control interno de la entidad¹⁵. Una auditoría también incluye la evaluación de la adecuación de las políticas contables aplicadas y de la razonabilidad de las estimaciones contables realizadas por la dirección, así como la evaluación de la presentación global de los estados financieros.

Consideramos que la evidencia de auditoría que hemos obtenido proporciona una base suficiente y adecuada para nuestra opinión de auditoría.

Opinión

En nuestra opinión, los estados financieros expresan la imagen fiel de (o *presentan fielmente, en todos los aspectos materiales,*) la situación financiera de la sociedad ABC a 31 de diciembre de 20X1, así como de sus resultados y flujos de efectivo correspondientes al ejercicio terminado en dicha fecha, de conformidad con las Normas Internacionales de Información Financiera.

Otras cuestiones

Los estados financieros de la sociedad ABC correspondientes al ejercicio terminado a 31 de diciembre de 20X0 fueron auditados por otro auditor que expresó una opinión no modificada sobre dichos estados financieros el 31 de marzo de 20X1.

Informe sobre otros requerimientos legales y reglamentarios

[La estructura y contenido de esta sección del informe de auditoría variará dependiendo de la naturaleza de las otras responsabilidades de información del auditor.]

[Firma del auditor]

[Fecha del informe de auditoría]

[Dirección del auditor]

de auditoría que sean adecuados en función de las circunstancias, y no con la finalidad de expresar una opinión sobre la eficacia del control interno de la entidad."

15 En circunstancias en las que el auditor tenga, asimismo, la responsabilidad de expresar una opinión sobre la eficacia del control interno junto con la auditoría de los estados financieros, esta frase se podrá redactar como sigue: "Al efectuar dichas valoraciones del riesgo, el auditor tiene en cuenta el control interno relevante para la preparación y presentación fiel por parte de la entidad de los estados financieros, con el fin de diseñar los procedimientos de auditoría que sean adecuados en función de las circunstancias" En el caso de la nota 13, la redacción podrá ser la siguiente: "Al efectuar dichas valoraciones del riesgo, el auditor tiene en cuenta el control interno relevante para la preparación por parte de la entidad de los estados financieros que expresen la imagen fiel, con el fin de diseñar los procedimientos de auditoría que sean adecuados en función de las circunstancias".

Ejemplo 4 – Estados financieros comparativos (Ref: Apartado A9)**Informe ilustrativo de las circunstancias descritas en el apartado 15:**

- **Se requiere al auditor que informe sobre los estados financieros del periodo actual y sobre los estados financieros del periodo anterior en relación con la auditoría del ejercicio actual.**
- **El informe de auditoría sobre el periodo anterior, tal y como se emitió previamente, contenía una opinión con salvedades.**
- **La cuestión que motivó la opinión modificada no ha sido resuelta.**
- **Los efectos, o posibles efectos, de dicha cuestión sobre las cifras del periodo actual son materiales tanto para los estados financieros del periodo actual como para los estados financieros del periodo anterior y requieren una opinión modificada.**

INFORME DE AUDITORÍA INDEPENDIENTE

[Destinatario correspondiente]

Informe sobre los estados financieros¹⁶

Hemos auditado los estados financieros adjuntos de la sociedad ABC, que comprenden los estados de situación financiera a 31 de diciembre de 20X1 y de 20X0, el estado del resultado global, el estado de cambios en el patrimonio neto y el estado de flujos de efectivo correspondientes a los ejercicios terminados en dichas fechas, así como un resumen de las políticas contables significativas y otra información explicativa.

Responsabilidad de la dirección¹⁷ en relación con los estados financieros

La dirección es responsable de la preparación y presentación fiel de los estados financieros adjuntos de conformidad con las Normas Internacionales de Información Financiera¹⁸, y del control interno que la dirección considere necesario para permitir la preparación de estados financieros libres de incorrección material, debida a fraude o error.

Responsabilidad del auditor

Nuestra responsabilidad es expresar una opinión sobre los estados financieros adjuntos basada en nuestras auditorías. Hemos llevado a cabo nuestras auditorías de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría. Dichas normas exigen que cumplamos los requerimientos de ética, así como que planifiquemos y ejecutemos la auditoría con el fin de obtener una seguridad razonable sobre si los estados financieros están libres de incorrección material.

Una auditoría conlleva la aplicación de procedimientos para obtener evidencia de auditoría sobre los importes y la información revelada en los estados financieros. Los procedimientos seleccionados dependen del juicio del auditor, incluida la valoración de los riesgos de incorrección material en los estados financieros, debida a fraude o error. Al efectuar dichas valoraciones del riesgo, el auditor tiene en cuenta el control interno relevante para la preparación y presentación fiel¹⁹ por parte de la entidad de los estados financieros, con el fin de diseñar los procedimientos de

16 El subtítulo “Informe sobre los estados financieros” no es necesario en aquellas circunstancias en las que no sea procedente el segundo subtítulo, “Informe sobre otros requerimientos legales y reglamentarios.”

17 U otro término adecuado según el marco legal de la jurisdicción de que se trate.

18 Cuando la responsabilidad de la dirección sea la preparación de estados financieros que expresen la imagen fiel, la redacción podrá ser la siguiente: “La dirección es responsable de la preparación de estados financieros que expresen la imagen fiel de conformidad con las Normas Internacionales de Información Financiera, y del...”.

19 En el caso de la nota 18, la redacción podrá ser la siguiente: “Al realizar dichas valoraciones del riesgo, el auditor tiene en cuenta el control interno relevante para la preparación por parte de la entidad de los estados financieros, con el fin de diseñar los procedimientos de auditoría que sean adecuados en función de las circunstancias, y no con la finalidad de expresar una opinión sobre la eficacia del control interno de la entidad.”

auditoría que sean adecuados en función de las circunstancias, y no con la finalidad de expresar una opinión sobre la eficacia del control interno de la entidad²⁰. Una auditoría también incluye la evaluación de la adecuación de las políticas contables aplicadas y de la razonabilidad de las estimaciones contables realizadas por la dirección, así como la evaluación de la presentación global de los estados financieros.

Consideramos que la evidencia de auditoría que hemos obtenido en nuestras auditorías proporciona una base suficiente y adecuada para nuestra opinión de auditoría con salvedades.

Fundamento de la opinión con salvedades

Tal como se comenta en la nota explicativa X de los estados financieros, no se ha registrado amortización alguna en los estados financieros, lo que constituye un incumplimiento de las Normas Internacionales de Información Financiera. Sobre la base de un método de amortización lineal y una tasa anual del 5% para edificios y del 20% para equipos, la pérdida del ejercicio debe incrementarse en xxx en 20X1 y xxx en 20X0, el inmovilizado material debe reducirse por la amortización acumulada de xxx en 20X1 y xxx en 20X0, y las pérdidas acumuladas deben incrementarse en xxx en 20X1 y xxx en 20X0.

Opinión con salvedades

En nuestra opinión, excepto por los efectos del hecho descrito en el párrafo de “Fundamento de la opinión con salvedades”, los estados financieros expresan la imagen fiel de (o *presentan fielmente, en todos los aspectos materiales,*) la situación financiera de la sociedad ABC a 31 de diciembre de 20X1 y de 20X0, así como de sus resultados y flujos de efectivo correspondientes a los ejercicios terminados en dichas fechas, de conformidad con las Normas Internacionales de Información Financiera.

Informe sobre otros requerimientos legales y reglamentarios

[La estructura y contenido de esta sección del informe de auditoría variará dependiendo de la naturaleza de las otras responsabilidades de información del auditor.]

[Firma del auditor]

[Fecha del informe de auditoría]

[Dirección del auditor]

20 En circunstancias en las que el auditor tenga, asimismo, la responsabilidad de expresar una opinión sobre la eficacia del control interno junto con la auditoría de los estados financieros, esta frase se podrá redactar como sigue: "Al efectuar dichas valoraciones del riesgo, el auditor tiene en cuenta el control interno relevante para la preparación y presentación fiel por parte de la entidad de los estados financieros, con el fin de diseñar los procedimientos de auditoría que sean adecuados en función de las circunstancias" En el caso de la nota 18, la redacción podrá ser la siguiente: "Al efectuar dichas valoraciones del riesgo, el auditor tiene en cuenta el control interno relevante para la preparación por parte de la entidad de los estados financieros que expresen la imagen fiel, con el fin de diseñar los procedimientos de auditoría que sean adecuados en función de las circunstancias".