



Resolución de 21 de diciembre de 2010, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se publica la Norma Técnica de Auditoría sobre Información Comparativa: cifras comparativas y cuentas anuales comparativas (BOE N° 36, de 11 de febrero).

La legislación mercantil en España exige que las cuentas anuales de un ejercicio se presenten incluyendo cifras e información comparativas del ejercicio anterior como parte integrante de dichas cuentas anuales, con el objetivo de que se interpreten en relación con las cifras e información del período actual. Asimismo, las distintas entidades pueden presentar, voluntariamente o por otros requerimientos normativos aplicables, las cuentas anuales de un ejercicio incorporando, a efectos comparativos, información completa de las cuentas anuales de uno o varios ejercicios anteriores.

Las Normas Técnicas de Auditoría, publicadas por Resolución del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, de 19 de enero de 1991, recogen, en la sección 3 "Normas Técnicas sobre Informes" los criterios de actuación de los auditores de cuentas en relación con dicha información comparativa, en la realización de sus trabajos de auditoría de cuentas anuales de un ejercicio y sobre las cuentas anuales de varios ejercicios.

La Ley 12/2010, de 30 de junio, por la que se modifica la Ley 19/1988, de 12 de julio, de Auditoría de Cuentas, la Ley 24/1988, de 28 de julio, del Mercado de Valores, el Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas, aprobado por Real Decreto Legislativo 1564/1989, para su adaptación a la normativa comunitaria, ha incorporado a nuestra normativa lo previsto en la Directiva 2006/43/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 17 de mayo de 2006, relativa a la auditoría legal de las cuentas anuales y de las cuentas consolidadas, por la que se modifican las Directivas 78/660/CEE y 83/349/CEE del Parlamento europeo y del Consejo.

Esta Directiva supone un importante paso para alcanzar una mayor armonización de los requisitos que se exigen para el ejercicio de la actividad de auditoría en el ámbito de la Unión Europea, fijándose como uno de sus objetivos la exigencia de la aplicación de un mismo grupo de normas de auditoría constituidas éstas por las normas internacionales de auditoría que adopte la Unión Europea.

A este respecto, la Norma Internacional de auditoría 710 "Comparative information-corresponding figures and comparative financial statements" (Información comparativa-Cifras comparativas y estados financieros comparativos), emitida por la Federación Internacional de Contadores ("International Federation of Accountants" –IFAC-), constituye el referente a escala 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 relación con el informe de auditoría de cuentas anuales, el artículo 2.1 de la Ley 19/1988, de 12 de julio, de Auditoría de Cuentas, en la redacción dada por la Ley



12/2010, recoge una nueva configuración del contenido mínimo del informe de auditoría, para que se pueda ajustar y adaptar al modelo de informe de auditoría que se contenga en la norma común que a tal efecto pueda adoptar la Unión Europea, de acuerdo con la citada Directiva, al objeto de favorecer la comparabilidad en el entorno económico financiero internacional.

Al objeto de adaptarse a lo dispuesto en el nuevo artículo 2.1 de la Ley de Auditoría de Cuentas y de converger hacia las normas internacionales de auditoría, ha sido necesario abordar la modificación de la regulación actualmente contemplada en la citada Sección 3 "Normas Técnicas sobre Informes" de las Normas Técnicas de Auditoría, de forma simultánea y paralela a la aprobación y publicación de esta norma técnica de auditoría.

En este contexto, y con el objeto de que nuestra normativa en auditoría de cuentas se adapte lo más posible a la normas internacionales de auditoría emitida por el IFAC en la que se trata esta materia, se ha abordado de forma simultánea y paralela a la modificación de la Sección 3 citada, la elaboración de una Norma Técnica de Auditoría específica que regule los criterios de actuación de los auditores de cuentas en sus trabajos de auditoría de cuentas anuales sobre las cifras e información comparativas de ejercicios anteriores incluidas en éstas, que hasta ahora se contenían en la referida Sección 3 de las Normas Técnicas de Auditoría.

A estos efectos, el Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España, el Consejo General de Colegios de Economistas de España y el Consejo Superior de Colegios Oficiales de Titulados Mercantiles de España presentaron ante este Instituto una propuesta de Norma Técnica de Auditoría sobre Información Comparativa: cifras comparativas y cuentas anuales comparativas, para su tramitación y sometimiento a información pública, conforme a lo previsto en el artículo 5.4 de la Ley 19/1988, de 12 de julio, de Auditoría de Cuentas.

La Norma Técnica sometida a información pública establece los criterios de actuación de los auditores de cuentas en la realización de sus trabajos de auditoría de cuentas anuales de un ejercicio, en relación con la información comparativa integrante de dichas cuentas anuales relativa al ejercicio o ejercicios anteriores.

En el trámite de información pública se han presentado alegaciones al texto publicado, si bien no de carácter sustancial, sino de precisión terminológica y coherencia normativa. Dichas alegaciones han sido sometidas al Comité de Auditoría del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, en el que se han aceptado algunas de ellas, por lo que se han incorporado al texto sometido a información pública, que se ha visto modificado de forma poco sustancial.

En consecuencia, la Presidencia de este Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, en cumplimiento de lo dispuesto en el artículo 5.4 de la Ley 19/1988 de Auditoría de cuentas, DISPONE lo siguiente:

Primero.- La publicación de la Norma Técnica de Auditoría sobre Información Comparativa: cifras comparativas y cuentas anuales comparativas, incluyendo unas



modificaciones mínimas al texto sometido a información pública, en el Boletín Oficial y la página de Internet del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, y la inserción de la oportuna reseña en el Boletín Oficial del Estado.

Segundo.- La citada Norma Técnica de Auditoría será de obligado cumplimiento para los informes de auditoría que se emitan a partir del 1 de enero de 2011.

Madrid, 21 de diciembre de 2010
EL PRESIDENTE,

José Antonio Gonzalo Angulo



NORMA TÉCNICA DE AUDITORÍA SOBRE INFORMACIÓN COMPARATIVA: CIFRAS COMPARATIVAS Y CUENTAS ANUALES COMPARATIVAS

Introducción

1.- La naturaleza de la información comparativa puede ser de dos tipos: cifras comparativas y cuentas anuales comparativas. La utilización de una u otra depende de los requerimientos normativos aplicables a cada circunstancia concreta, así como de las necesidades de la entidad a la que se refiere la misma, en cuyo caso suele especificarse en los términos del encargo.

2. A efectos de esta Norma Técnica de Auditoría, los siguientes términos tienen los significados que figuran a continuación:

(a) Información comparativa.- Cifras e información que se incluyen en las cuentas anuales relativas a uno o más períodos anteriores, de conformidad con el marco normativo de información financiera que resulte de aplicación.

(b) Cifras comparativas – Información comparativa, correspondiente a cifras del periodo anterior así como otra información relativa a dicho periodo, que se incluyen como parte integrante de las cuentas anuales del periodo actual, con el objetivo de que se interpreten en relación con las cifras e información del periodo actual (denominadas “cifras del periodo actual”). El nivel de detalle de las cifras y de la información que se presenta depende de su relevancia respecto a las cifras del periodo actual.

(c) Cuentas anuales comparativas - Información comparativa relativa a cifras e información del periodo anterior que se incluye a efectos comparativos junto a las cuentas anuales del periodo actual. El nivel de información de estas cuentas anuales comparativas es equivalente con el de las cuentas anuales del periodo actual.

A efectos de esta Norma Técnica de Auditoría, las referencias al “periodo anterior” deben interpretarse como “periodos anteriores” cuando la información comparativa incluya cifras e información de más de un periodo.



3. Dependiendo de la naturaleza de la información comparativa la responsabilidad del auditor en relación con la misma varía. Así:

(a) En el caso de cifras comparativas, la opinión del auditor sobre las cuentas anuales se refiere únicamente al periodo actual.

(b) En el caso de cuentas anuales comparativas, es decir, completas de dos o más ejercicios, la opinión del auditor se refiere a cada periodo para el que se presentan cuentas anuales.

4. El art. 35.6 del Código de Comercio, el Plan General de Contabilidad en su parte Tercera relativa a Normas de Elaboración de las Cuentas Anuales (NECA), en la norma 5ª de Normas comunes al balance, la cuenta de pérdidas y ganancias, el estado de cambios en el patrimonio neto y el estado de flujos de efectivo y la NECA 10 del Plan General de Contabilidad, en relación con la información a incluir en la Memoria, en su apartado 3, establecen los requerimientos respecto a la obligación de incluir cifras e información comparativas en las cuentas anuales del período actual.

5. La legislación mercantil española se orienta a la inclusión en las cuentas anuales de un ejercicio de las cifras comparativas del ejercicio anterior como parte integrante de las mismas y con el objetivo de que se interpreten en relación con las cifras e información del periodo actual. No obstante, dado que las entidades pueden presentar, voluntariamente o por otros requerimientos normativos, las cuentas anuales de un ejercicio incorporando información completa de las cuentas anuales de uno varios ejercicios anteriores, esta Norma se refiere a los dos enfoques posibles, en relación con las cifras comparativas y con las cuentas anuales comparativas, y regula los requerimientos relativos al informe de auditoría de forma separada para cada enfoque.

Objeto de esta Norma

6. El objeto de esta Norma de Auditoría es establecer los criterios de actuación del auditor en relación con la información comparativa. Si las cuentas anuales del periodo anterior fueron auditadas por otro auditor o no fueron auditadas, los requerimientos de la Norma de Auditoría sobre los "saldos de apertura en una primera auditoría" también son de aplicación.



Objetivos de auditoría

7. Los objetivos de auditoría en relación con la información comparativa son:

(a) 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

(b) Emitir un informe de auditoría acorde con la responsabilidad del auditor.

Procedimientos de auditoría

8. El auditor verificará si las cuentas anuales incluyen la información comparativa requerida por el marco normativo de información financiera aplicable y si está adecuadamente presentada. A estos efectos, el auditor evaluará si:

(a) La información comparativa coincide con las cifras y otra información incluidas en las cuentas anuales del periodo anterior y las políticas contables reflejadas en la información comparativa son congruentes con las aplicadas en el periodo actual; y

(b) Cuando la información comparativa no coincida con la de las cuentas anuales del ejercicio anterior, porque se haya adaptado ésta al amparo de lo establecido en el marco normativo de información financiera que resulte de aplicación, o cuando se hayan producido cambios en las políticas contables aplicadas, la adaptación se ha realizado conforme a la citada normativa contable y si dichos cambios han sido correctamente contabilizados y adecuadamente presentados y explicados en la memoria.

9. Si el auditor, al realizar la auditoría de las cuentas anuales del periodo actual, identifica un posible error o irregularidad significativos en la información comparativa, aplicará los procedimientos de auditoría adicionales que sean necesarios en las circunstancias con el fin de obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada para determinar si existe un error o irregularidad significativos. Si el auditor ha auditado las



cuentas anuales del periodo anterior, también resultará de aplicación lo establecido en los párrafos relativos a *“Hechos descubiertos después de la entrega del informe”* de la Norma Técnica de Auditoría sobre Hechos Posteriores. Si las cuentas anuales del periodo anterior se reformulan, el auditor comprobará si la información comparativa concuerda con las cuentas anuales reformuladas.

10. El auditor obtendrá una 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. Asimismo, el auditor también obtendrá manifestaciones escritas para todos los periodos a los que se refiera su opinión, en el caso de cuentas anuales comparativas.

Informe de auditoría

Cifras comparativas

11. Cuando se presentan cifras comparativas, la opinión del auditor se referirá exclusivamente a las cuentas anuales del ejercicio actual y no se incluirán en el informe referencias a dichas cifras comparativas, excepto en las circunstancias descritas en los apartados 12, 14, 15, y 17 siguientes.

Cuentas anuales del periodo anterior auditadas por el mismo auditor

12. Si el informe de auditoría del periodo anterior, tal como se emitió previamente, contenía una opinión con salvedades, denegada o desfavorable, y la cuestión que dio lugar a esta opinión no se ha resuelto, el auditor expresará una opinión con salvedades, denegada o desfavorable, según proceda, sobre las cuentas anuales del periodo actual. En el párrafo intermedio del informe de auditoría que explica la salvedad caben las alternativas siguientes:

(a) Cuando los efectos, o los posibles efectos, de dicha cuestión en las cifras del periodo actual sean significativos, el auditor se referirá tanto a las cifras del periodo actual como a las cifras comparativas en la descripción de la cuestión que origina la opinión con salvedades, denegada o desfavorable (véase ejemplo 1 del Anexo),; o

(b) En otros casos, cuando la salvedad que motivó dicha opinión no sea relevante para las cifras del periodo actual pero sí respecto a la comparabilidad en relación con las



cuentas anuales del periodo anterior, se explicará que la opinión de auditoría es una opinión con salvedades, denegada o desfavorable, 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 comparativas (véase ejemplo 2 del Anexo).

13. Cuando en el informe de auditoría sobre las cuentas anuales del periodo anterior se hubiera incluido una opinión con salvedades, desfavorable o denegada, y la cuestión que motivó dicha opinión se ha resuelto, registrado y revelado en las cuentas anuales de conformidad con lo exigido por el marco normativo de información financiera aplicable, la opinión del auditor sobre el periodo actual no hará mención alguna de la opinión emitida sobre el período anterior.

14. Si el auditor obtiene evidencia de auditoría de que existe un error o irregularidad significativos en las cuentas anuales del periodo anterior sobre las que se emitió, previamente, una opinión en la que no se reflejó una salvedad a ese respecto, y las cifras comparativas no han sido correctamente adaptadas o no se ha incluido la información adecuada, el auditor expresará una opinión con salvedades o una opinión desfavorable en el informe de auditoría sobre las cuentas anuales del periodo actual con respecto a las cifras comparativas incluidas en dichas cuentas anuales.

15. Si las cuentas anuales del periodo anterior, sobre las que se emitió previamente un informe sin incluir una salvedad referente a un error o irregularidad significativo existente y detectado en la auditoría del período actual, no se han reformulado y el informe de auditoría no se ha emitido de nuevo, pero las cifras comparativas han sido correctamente adaptadas o se ha informado adecuadamente en la memoria de las cuentas anuales del periodo actual de conformidad con lo exigido por el marco normativo de información financiera aplicable, el auditor evaluará la inclusión en el informe de auditoría de un párrafo de énfasis que describa las circunstancias y haga referencia, cuando sea relevante, a la información de las cuentas anuales que describe la cuestión.

Cuentas anuales del periodo anterior auditadas por un auditor predecesor

16. Si las cuentas anuales del periodo anterior fueron auditadas por otro auditor, si decide el auditor sucesor hacer mención al informe del auditor antecesor deberá



incluir un párrafo sobre “otras cuestiones” en el informe de auditoría indicando (véase ejemplo 3 del Anexo):

(a) Que las cuentas anuales del periodo anterior fueron auditadas por el auditor predecesor;

(b) El tipo de opinión expresada por el auditor predecesor; y, en el caso de opinión con salvedades, denegada o desfavorable, al menos, la naturaleza de las salvedades que motivaron dicha opinión.

(c) La fecha de dicho informe.

Cuentas anuales del periodo anterior no auditadas

17 Si las cuentas anuales del periodo anterior no fueron auditadas, el auditor manifestará en un párrafo sobre “otras cuestiones” del informe de auditoría que las cifras comparativas 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 errores o irregularidades que afecten de forma significativa a las cuentas anuales del periodo actual.

En este caso, el auditor considerará requerir a la entidad que la información comparativa incluida en las cuentas anuales se identifique como “no auditada”.

Cuentas anuales comparativas

18. Cuando se presentan, voluntariamente, o por otros requerimientos normativos, las cuentas anuales de un ejercicio incorporando información completa de las cuentas anuales de uno o varios ejercicios anteriores, la opinión del auditor se referirá a cada uno de los periodos para los que se presentan cuentas anuales y sobre los que se expresa una opinión de auditoría (véase ejemplo 4 del Anexo), con las excepciones contempladas en los párrafos 20 a 24 siguientes.

Cuentas anuales del periodo anterior auditadas por el mismo auditor



19. Cuando se opine sobre las cuentas anuales del periodo anterior junto con las del periodo actual, el auditor, en el caso de que su opinión sobre las cuentas anuales del periodo anterior difiera de la que previamente expresó, describirá los motivos que justifican la diferencia en la opinión en el párrafo sobre “otras cuestiones” de acuerdo con la Norma Técnica de auditoría sobre Informes, párrafo 3.5.5.

Cuentas anuales del periodo anterior auditadas por un auditor predecesor

20. Si las cuentas anuales del periodo anterior fueron auditadas por otro auditor, el auditor sucesor, además de expresar una opinión sobre las cuentas anuales del periodo actual, incluirá en su informe un párrafo sobre “otras cuestiones” en el que indique:

- (a) Que las cuentas anuales del periodo anterior fueron auditadas por otro auditor;
- (b) El tipo de opinión expresada por el otro auditor; y, en el caso de opinión con salvedades, denegada o desfavorable, al menos, la naturaleza de las salvedades que motivaron dicha opinión.
- (c) La fecha de dicho informe.

Todo ello, salvo que el informe de auditoría del auditor predecesor sobre las cuentas anuales del periodo anterior se emita de nuevo con las cuentas anuales comparativas del ejercicio corriente, en cuyo caso, la opinión del auditor sucesor se referirá únicamente a las cuentas del período actual, sin necesidad de hacer mención al informe del auditor predecesor, informe que acompañará al del auditor sucesor junto con las cuentas anuales comparativas. En este supuesto, se podrá considerar la inclusión de un párrafo sobre otras cuestiones explicando esta situación.

21. Si el auditor concluye que existe un error o irregularidad significativo que afecta a las cuentas anuales del periodo anterior sobre las que el auditor predecesor expresó, previamente, una opinión en la que no se mencionó dicha incidencia, el auditor sucesor comunicará tal circunstancia a la dirección y a los administradores de la entidad, y solicitará que se informe al auditor predecesor. Si se reformulan las cuentas anuales del periodo anterior, y el auditor predecesor acepta emitir un nuevo informe de auditoría sobre las cuentas anuales del periodo anterior reformuladas, el auditor



sucesor expresará su opinión únicamente sobre el periodo actual, y procederá según lo indicado en el último párrafo del apartado anterior.

22. Si, por el contrario, el auditor predecesor no emite de nuevo el informe de auditoría sobre las cuentas anuales reformuladas del periodo anterior, el auditor sucesor incluirá en su informe un párrafo sobre "otras cuestiones" indicando que el auditor predecesor emitió su informe sobre las cuentas anuales del periodo anterior antes de ser éstas reformuladas.

Si bien el auditor es responsable de obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada de que los saldos de apertura no contienen incorrecciones que afecten de forma significativa a las cuentas anuales del período actual, no es responsable de emitir una opinión de auditoría sobre las cuentas anuales reformuladas del período anterior, por lo que en el informe de auditoría se puede añadir en el párrafo de otras cuestiones lo siguiente:

"Según se indica en la nota X, con fecha de xxx los administradores han reformulado las cuentas anuales correspondientes al ejercicio 20X0 para incorporar ... (además, será necesario incluir la mención exigida por el primer párrafo del presente apartado 22, relativa a que el informe del auditor predecesor fue emitido antes de la reformulación de las cuentas anuales). No hemos sido contratados para auditar, revisar o aplicar ningún procedimiento sobre las cuentas anuales de la sociedad correspondientes al ejercicio 20X0 y, por lo tanto, no expresamos una opinión sobre las cuentas anuales de 20X0 consideradas en su conjunto".

23. En el mismo caso, de existencia de errores e irregularidades significativas en las cuentas anuales del ejercicio anterior y en el informe emitido no se reflejó tal circunstancia, si no se reformulan las cuentas y el auditor predecesor no emite un nuevo informe, el auditor sucesor hará referencia al informe del otro auditor en los términos indicados en el párrafo 20 y se procederá según lo indicado en los párrafos 14 y 15 en relación con las cifras comparativas.

Cuentas anuales comparativas del periodo anterior no auditadas



24. Si las cuentas anuales del periodo anterior no fueron auditadas, el auditor manifestará en un párrafo sobre otras cuestiones que las cuentas anuales comparativas 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 significativa a las cuentas anuales del periodo actual.

Ejemplos de Modelos de informes

25. A continuación se presenta un anexo con modelos de informes de auditoría de cuentas anuales, cuyo formato y terminología deben seguir los auditores de cuentas, y que recogen algunos ejemplos de informes de auditoría en los que se incluyen referencias a la información comparativa. Dichos modelos tienen la finalidad de:

- a) Orientar al auditor de cuentas, y
- b) Conseguir la máxima uniformidad de redacción al objeto de facilitar la comprensión de dichos informes por los usuarios de cuentas anuales.

No obstante, los citados modelos de informe no recogen todas las circunstancias que pueden darse en un trabajo de auditoría de cuentas anuales y que el auditor habrá de tener en cuenta al emitir su informe. Por otra parte, la terminología de los citados modelos de informe deberá adaptarse atendiendo a la normativa que resulte de aplicación a la entidad auditada, así como a la modalidad del trabajo realizado (auditoría de un estado financiero, de estados financieros intermedios, etc.). Es necesario recordar que el objetivo primordial en cualquier circunstancia es dar al lector del informe una descripción clara y adecuada del alcance de la auditoría y de las conclusiones que ha alcanzado el auditor en base a su juicio profesional.



Anexo

Ejemplos de informes de auditoría

Ejemplo 1 – Cifras comparativas

Informe que responde a las circunstancias descritas en el apartado 12 (a):

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

A los Accionistas de la Sociedad XYZ, S.A.:

Hemos auditado las cuentas anuales de XYZ, S.A., que comprenden el balance al 31 de diciembre de 20X1, la cuenta de pérdidas y ganancias, el estado de cambios en el patrimonio neto, el estado de flujos de efectivo y la memoria correspondientes al ejercicio anual terminado en dicha fecha. Los administradores son responsables de la formulación de las cuentas anuales de la sociedad, de acuerdo con el marco normativo de información financiera aplicable a la entidad (que se identifica en la Nota X de la memoria adjunta) y, en particular, con los principios y criterios contables contenidos en el mismo. Nuestra responsabilidad es expresar una opinión sobre las citadas cuentas anuales en su conjunto, basada en el trabajo realizado de acuerdo con la normativa de auditoría de cuentas vigentes en España, que requiere el examen, mediante la realización de pruebas selectivas, de la evidencia justificativa de las cuentas anuales y la evaluación de si su presentación, los principios y criterios contables utilizados y las estimaciones realizadas están de acuerdo con el marco normativo de información financiera que resulta de aplicación.



Tal como se comenta en la nota explicativa X de las cuentas anuales, no se ha registrado amortización alguna en relación a las partidas de inmovilizado material. Este es el resultado de una decisión tomada por la dirección al comienzo del ejercicio anterior y, como consecuencia de ello, nuestra opinión de auditoría sobre las cuentas anuales relativas a dicho ejercicio incluyó una salvedad por esta cuestión. Sobre la base de un método de amortización lineal y una tasa anual del 5% para edificios y del 20% para instalaciones, las pérdidas del ejercicio deben incrementarse en xxx en 20X1 y xxx en 20X0, la amortización acumulada del inmovilizado material debe aumentarse en xxx en 20X1 y xxx en 20X0 y el patrimonio neto debe reducirse en xxx en 20X1 y xxx en 20X0.

En nuestra opinión, excepto por los efectos de la salvedad descrita en el párrafo anterior, las cuentas anuales del ejercicio 20X1 adjuntas expresan, en todos los aspectos significativos, la imagen fiel del patrimonio y de la situación financiera de XYZ, S.A. al 31 de diciembre de 20X1, así como de los resultados de sus operaciones y de sus flujos de efectivo correspondientes al ejercicio anual terminado en dicha fecha, de conformidad con el marco normativo de información financiera que resulta de aplicación y, en particular, con los principios y criterios contables contenidos en el mismo.

El informe de gestión adjunto del ejercicio 20X1 contiene las explicaciones que los administradores consideran oportunas sobre la situación de la sociedad, la evolución de sus negocios y sobre otros asuntos y no forma parte integrante de las cuentas anuales. Hemos verificado que la información contable que contiene el citado informe de gestión concuerda con la de las cuentas anuales del ejercicio 20X1. Nuestro trabajo como auditores se limita a la verificación del informe de gestión con el alcance mencionado en este mismo párrafo y no incluye la revisión de información distinta de la obtenida a partir de los registros contables de la Sociedad.

Nombre del auditor o de la Sociedad de auditoría de cuentas.

Firma del Auditor de cuentas responsable de este informe y Fecha.



Ejemplo 2 – Cifras comparativas

Informe que responde a las circunstancias descritas en el apartado 12 (b):

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

A los Accionistas de la Sociedad XYZ, S.A.:

Hemos auditado las cuentas anuales de XYZ, S.A., que comprenden el balance al 31 de diciembre de 20X1, la cuenta de pérdidas y ganancias, el estado de cambios en el patrimonio neto, el estado de flujos de efectivo y la memoria correspondientes al ejercicio terminado en dicha fecha. Los administradores son responsables de la formulación de las cuentas anuales de la sociedad, de acuerdo con el marco normativo de información financiera aplicable a la entidad (que se identifica en la Nota X de la memoria adjunta) y, en particular, con los principios y criterios contables contenidos en el mismo. Nuestra responsabilidad es expresar una opinión sobre las citadas cuentas anuales en su conjunto, basada en el trabajo realizado de acuerdo con la normativa de auditoría de cuentas vigente en España, que requiere el examen, mediante la realización de pruebas selectivas, de la evidencia justificativa de las cuentas anuales y la evaluación de si su presentación, los principios y criterios contables utilizados y las estimaciones realizadas están de acuerdo con el marco normativo de información financiera que resulta de aplicación

Debido a que fuimos nombrados auditores de la sociedad XYZ, S.A. durante 20X0, no pudimos presenciar el recuento físico de las existencias al inicio del ejercicio ni



podimos satisfacernos mediante procedimientos 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 al resultado de las operaciones y al patrimonio neto inicial. Nuestra opinión de auditoría sobre las cuentas anuales correspondientes al ejercicio terminado el 31 de diciembre de 20X0 contenía una salvedad al respecto.

En nuestra opinión, excepto por los posibles efectos sobre las cifras comparativas del hecho descrito en el párrafo anterior, las cuentas anuales del ejercicio 20X1 adjuntas expresan, en todos los aspectos significativos, la imagen fiel del patrimonio y de la situación financiera de XYZ, S.A. al 31 de diciembre de 20X1, así como de los resultados de sus operaciones y de sus flujos de efectivo correspondientes al ejercicio anual terminado en dicha fecha, de conformidad con el marco normativo de información financiera que resulta de aplicación y, en particular, con los principios y criterios contables contenidos en el mismo.

El informe de gestión adjunto del ejercicio 20x1 contiene las explicaciones que los administradores consideran oportunas sobre la situación de la Sociedad, la evolución de sus negocios y sobre otros asuntos y no forma parte integrante de las cuentas anuales. Hemos verificado que la información contable que contiene el citado informe de gestión concuerda con la de las cuentas anuales del ejercicio 20x1. Nuestro trabajo como auditores se limita a la verificación del informe de gestión con el alcance mencionado en este mismo párrafo y no incluye la revisión de información distinta de la obtenida a partir de los registros contables de la Sociedad.

Nombre del auditor o de la Sociedad de auditoría de cuentas.

Firma del Auditor de cuentas responsable de este informe y Fecha.



Ejemplo 3 – Cifras comparativas

Informe que responde a las circunstancias descritas en el párrafo 16:

- **Las cuentas anuales correspondientes al periodo anterior fueron auditados por un auditor predecesor y el auditor decide incluir un párrafo indicando este hecho**

A los Accionistas de la Sociedad XYZ, S.A.:

Hemos auditado las cuentas anuales de XYZ, S.A., que comprenden el balance a 31 de diciembre de 20X1, la cuenta de pérdidas y ganancias, el estado de cambios en el patrimonio neto, el estado de flujos de efectivo y la memoria correspondientes al ejercicio anual terminado en dicha fecha. Los administradores son responsables de la formulación de las cuentas anuales de la Sociedad, de acuerdo con el marco normativo de información financiera aplicable a la entidad (que se identifica en la Nota X de la memoria adjunta) y, en particular, con los principios y criterios contables contenidos en el mismo. Nuestra responsabilidad es expresar una opinión sobre las citadas cuentas anuales en su conjunto, basada en el trabajo realizado de acuerdo con la Normativa de Auditoría de Cuentas vigente en España, que requiere el examen, mediante la realización de pruebas selectivas, de la evidencia justificativa de las cuentas anuales y la evaluación de si su presentación, los principios y criterios contables utilizados y las estimaciones realizadas están de acuerdo con el marco normativo de información financiera que resulta de aplicación

En nuestra opinión las cuentas anuales del ejercicio 20X1 adjuntas expresan, en todos los aspectos significativos, la imagen fiel del patrimonio y de la situación financiera de la XYZ, S.A. a 31 de diciembre de 20X1, así como de los resultados de sus operaciones y de sus flujos de efectivo correspondientes al ejercicio anual terminado en dicha fecha, de conformidad con el marco normativo de información financiera que resulta de aplicación y, en particular, con los principios y criterios contables contenidos en el mismo.



Con fecha xx de 20X1 otros auditores emitieron su informe de auditoría acerca de las cuentas anuales del ejercicio 20X0 en el que expresaron una opinión (*favorable, con salvedades, desfavorable, denegada. En el caso de que la opinión fuese distinta a favorable, deberá indicarse, al menos, la naturaleza de las salvedades que motivaron dicha opinión; por ejemplo, por incumplimiento de principios y normas contables, por limitación al alcance...*).

El informe de gestión adjunto del ejercicio 20X1 contiene las explicaciones que los administradores consideran oportunas sobre la situación de la Sociedad, la evolución de sus negocios y sobre otros asuntos y no forma parte integrante de las cuentas anuales. Hemos verificado que la información contable que contiene el citado informe de gestión concuerda con la de las cuentas anuales del ejercicio 20X1. Nuestro trabajo como auditores se limita a la verificación del informe de gestión con el alcance mencionado en este mismo párrafo y no incluye la revisión de información distinta de la obtenida a partir de los registros contables de la Sociedad.

Nombre del auditor o de la Sociedad de auditoría de cuentas.

Firma del Auditor de cuentas responsable de este informe y Fecha.



Ejemplo 4. Cuentas anuales comparativas

Informe que responde a las circunstancias descritas en el párrafo 18:

- **Se requiere al auditor que informe sobre las cuentas anuales del periodo actual y sobre las cuentas anuales del periodo anterior.**
- **El informe de auditoría sobre el periodo anterior, tal como se emitió previamente, contenía una opinión con salvedades.**
- **La cuestión que dio lugar a la modificación no ha sido resuelta.**
- **Los efectos, o posibles efectos, de dicha cuestión sobre las cifras del periodo actual son significativos tanto para las cuentas anuales del periodo actual como para las cuentas anuales del periodo anterior y requieren una opinión con salvedades.**

A los Accionistas de la Sociedad XYZ, S.A.:

Hemos auditado las cuentas anuales de XYZ, S.A., que comprenden los balances al 31 de diciembre de 20X1 y de 20X0, las cuentas de pérdidas y ganancias, los estados de cambios en el patrimonio neto, los estados de flujos de efectivo y las memorias correspondientes a los ejercicios terminados en dichas fechas. Los administradores son responsables de la formulación de las cuentas anuales de la sociedad, de acuerdo con el marco normativo de información financiera aplicable a la entidad (que se identifica en la Nota X de la memoria adjunta) y, en particular, con los principios y criterios contables contenidos en el mismo. Nuestra responsabilidad es expresar una opinión sobre las citadas cuentas anuales en su conjunto, basada en el trabajo realizado de acuerdo con la normativa de auditoría de cuentas vigentes en España, que requiere el examen, mediante la realización de pruebas selectivas, de la evidencia justificativa de las cuentas anuales y la evaluación de si su presentación, los principios y criterios contables utilizados y las estimaciones realizadas están de acuerdo con el marco normativo de información financiera que resulta de aplicación



Tal como se comenta en la nota explicativa X de las cuentas anuales, no se ha registrado amortización alguna sobre el inmovilizado material. Sobre la base de un método de amortización lineal y una tasa anual del 5% para edificios y del 20% para instalaciones, las pérdidas del ejercicio deben incrementarse en xxx en 20X1 y xxx en 20X0, el la amortización acumulada del inmovilizado material debe aumentarse en xxx en 20X1 y xxx en 20X0 y el patrimonio neto debe reducirse en xxx en 20X1 y xxx en 20X0.

En nuestra opinión, excepto por los efectos de la salvedad descrita en el párrafo anterior, las cuentas anuales de los ejercicios 20X1 y 20X0 adjuntas expresan, en todos los aspectos significativos, la imagen fiel del patrimonio y de la situación financiera de XYZ, S.A. al 31 de diciembre de 20X1 y de 20X0, así como de los resultados de sus operaciones y de sus flujos de efectivo correspondientes a los ejercicios terminados en dichas fechas, de conformidad con el marco normativo de información financiera que resulte de aplicación y, en particular, de los principios y criterios contables contenidos en el mismo.

El informe de gestión adjunto del ejercicio 20X1 contiene las explicaciones que los administradores consideran oportunas sobre la situación de la Sociedad, la evolución de sus negocios y sobre otros asuntos y no forma parte integrante de las cuentas anuales. Hemos verificado que la información contable que contiene el citado informe de gestión concuerda con la de las cuentas anuales del ejercicio 20X1. Nuestro trabajo como auditores se limita a la verificación del informe de gestión con el alcance mencionado en este mismo párrafo y no incluye la revisión de información distinta de la obtenida a partir de los registros contables de la Sociedad.

Nombre del auditor o de la Sociedad de auditoría de cuentas.

Firma del Auditor de cuentas responsable de este informe y Fecha.