



**PÁRRAFOS DE ÉNFASIS Y PÁRRAFOS SOBRE OTRAS CUESTIONES
EN EL INFORME DE AUDITORÍA
EMITIDO POR UN AUDITOR INDEPENDIENTE
(NIA-ES 706)**

ACTUALIZADO SEGÚN NIA-ES 706 (R)

La NIA-ES 706 (R) desarrolla las circunstancias en las que el auditor ha de considerar incluir en el informe de auditoría párrafos adicionales que sean relevantes para comprender los estados financieros o la auditoría en sí, la responsabilidad del auditor o el propio informe de auditoría.

Los párrafos adicionales pueden consistir en:

- **Párrafos de énfasis** en relación con cuestiones que, aunque estén adecuadamente presentadas en los estados financieros, sean fundamentales para su comprensión; o
- **Párrafos de otras cuestiones** que sean relevantes para que los usuarios comprendan la auditoría, las responsabilidades del auditor o el informe de auditoría.

1.- Introducción

Esta NIA-ES trata de las comunicaciones adicionales en el informe de auditoría cuando el auditor considere necesario llamar la atención de los usuarios en relación con las siguientes cuestiones:

- (a) Cuestiones presentadas o **reveladas** en los estados financieros, de tal importancia que sean **fundamentales para que los usuarios comprendan** los estados financieros; o
- (b) Cuestiones **distintas de las presentadas** o reveladas en los estados financieros que sean **relevantes** para que los usuarios **comprendan la auditoría**, las responsabilidades del auditor o el informe de auditoría.

Los anexos 1 y 2 de esta norma identifican las NIA-ES en las que específicamente se requiere que el auditor incluya párrafos de énfasis o párrafos sobre otras cuestiones en el informe de auditoría; esto es:

- NIA-ES 210 sobre Acuerdo de los términos del encargo de auditoría (según el apartado 19 b) de esta norma sobre auditorías de estados preparados bajo un marco legal o reglamentario que requiere revelaciones adicionales, el auditor incluirá un **párrafo de énfasis** en relación con dicha información),y
- NIA-560 sobre Hechos posteriores al cierre: según el apartado 16 cuando se reformulen las cuentas anuales, el auditor incluirá en el informe de auditoría nuevo o rectificado un **párrafo de**

énfasis o un párrafo sobre otras cuestiones que remita a la nota explicativa de los estados financieros que describa más detalladamente la razón por la que los estados financieros anteriormente publicados se han modificado, y al informe anterior proporcionado por el auditor; y

- NIA-ES 710 sobre Información comparativa, requiere incorporar un párrafo de otras cuestiones para destacar asuntos como que las cifras del ejercicio anterior no fueron auditadas o lo fueron por un auditor predecesor (en este último caso si no se trata de estados financieros comparativos, será optativo referirse al mencionado auditor predecesor).

2.- Objetivo

El objetivo del auditor en el ámbito de esta NIA-ES es, una vez formada su opinión sobre los estados financieros, llamar la atención de los usuarios por medio de una clara comunicación adicional en el informe, sobre los asuntos adicionales relevantes que, a su juicio, son necesarios para que los usuarios comprendan los estados financieros, la auditoría, las responsabilidades del auditor o el informe de auditoría.

3.- Definiciones

A efectos de esta NIA-ES, los siguientes términos tienen los significados que figuran a continuación:

(a) Párrafo de énfasis: un párrafo incluido en el informe de auditoría que se refiere a una cuestión presentada o revelada de forma adecuada en los estados financieros y que, a juicio del auditor, es de tal importancia que resulta fundamental para que los usuarios comprendan los estados financieros.

(b) Párrafo sobre otras cuestiones: un párrafo incluido en el informe de auditoría que se refiere a una cuestión distinta de las presentadas o reveladas en los estados financieros y que, a juicio del auditor, es relevante para que los usuarios comprendan la auditoría, las responsabilidades del auditor o el informe de auditoría.

4.- Requerimientos

Los requerimientos previstos en la NIA-ES 706 (R) son los siguientes:

4.1 Párrafos de énfasis en el informe de auditoría

Cuando el auditor considere necesario llamar la atención **sobre una cuestión presentada o revelada en los estados financieros** que, a su juicio, es de tal importancia que resulta fundamental para la comprensión de los estados financieros, incluirá un párrafo de énfasis en el informe de auditoría, siempre que:

- a) como resultado de dicha cuestión no se requiera que exprese una opinión modificada; y

b) no se haya determinado que la cuestión es una cuestión clave (o aspecto más relevante de la auditoría) de la auditoría que deba comunicarse en la sección correspondiente a estos asuntos del informe de auditoría.

Este párrafo se incluirá en una sección separada del informe y se utilizará el título "Párrafo de énfasis" e incluirá una clara referencia a la cuestión que se resalta y a la ubicación en los estados financieros de la correspondiente información en la que se describe detalladamente dicha cuestión; asimismo, se indicará que el auditor no expresa una opinión modificada en relación con la cuestión que se resalta.

4.2 Párrafos sobre otras cuestiones en el informe de auditoría

Si el auditor considera necesario comunicar una **cuestión distinta de las presentadas o reveladas en los estados financieros** que, a su juicio, sea **relevante** para que los usuarios comprendan la auditoría, las responsabilidades del auditor o el informe de auditoría el auditor incluirá un párrafo en el informe de auditoría con el título "Otras cuestiones".

4.3 Comunicación con los responsables del gobierno de la entidad

Si el auditor prevé incluir un párrafo de énfasis o un párrafo sobre otras cuestiones en el informe de auditoría, comunicará a los responsables del gobierno de la entidad esta previsión y la redacción propuesta para dicho párrafo.

5.- Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas

5.1 Relación entre los párrafos de énfasis y las cuestiones clave de la auditoría en el informe de auditoría (A1 a A3)

De acuerdo con la NIA-ES 701, las cuestiones clave de la auditoría son aquellas cuestiones que, según el juicio profesional del auditor, han sido de la mayor significatividad en la auditoría de los estados financieros del periodo actual. Dichas cuestiones se seleccionan entre las que han sido objeto de comunicación a los responsables del gobierno de la entidad, que comprenden hallazgos significativos de la auditoría de los estados financieros del periodo actual; y su comunicación proporciona información adicional a los usuarios para facilitarles la comprensión de aquellas cuestiones que, según el juicio profesional del auditor, han sido de la mayor significatividad en la auditoría de los estados financieros auditados, ayudando a conocer la entidad y las áreas de los estados financieros auditados en las que la dirección aplica juicios significativos.

Si una cuestión que se considera cuestión clave de la auditoría de conformidad con la NIA-ES 701 también se considera, a juicio del auditor, fundamental para la comprensión de los estados financieros, al comunicarla como cuestión clave de la auditoría de conformidad con la NIA-ES 701, es posible que el auditor quiera destacar o llamar más la atención sobre su importancia dentro del contexto. En este caso, el auditor puede hacerlo resaltándola de alguna forma frente a otras en la sección "Cuestiones clave de la auditoría" para señalar la importancia de la en la comprensión de los estados financieros.

Por el contrario, puede existir una cuestión que no se considera una cuestión clave de la auditoría pero que a juicio del auditor es fundamental para que los usuarios comprendan los estados financieros, como por ejemplo un hecho posterior al cierre. En este caso, se incluiría la cuestión en un párrafo de énfasis.

5.2 Circunstancias en las que puede ser necesario un párrafo de énfasis (A4 a A6))

Además de las circunstancias descritas en el Anexo 1 sobre los requerimientos específicos de determinadas normas que obligan al auditor a incluir párrafos de énfasis, algunos ejemplos de circunstancias en las que el auditor puede considerar necesario incluir un párrafo de énfasis son:

- La **incertidumbre** relacionada con resultados **futuros de litigios** o acciones administrativas excepcionales.
- Un hecho posterior al cierre que sea significativo.
- **Aplicación anticipada (cuando se permita)** de una nueva norma contable que tenga un efecto material sobre los estados financieros.
- Una **catástrofe grave** con **efecto significativo** sobre la situación financiera de la entidad.

5.3 Introducción de un párrafo de énfasis en el informe de auditoría (A7 a A8)

El párrafo de énfasis en el informe de auditoría no afecta a la opinión del auditor por lo que no debe utilizarse como sustitutivo de:

- (a) una opinión modificada de acuerdo con la NIA-ES 705 (R), cuando así lo requieran las circunstancias de un determinado encargo de auditoría; ni de
- (b) la información que el marco de información financiera aplicable requiera que sea revelado en los estados financieros.

5.4 Párrafos sobre otras cuestiones en el informe de auditoría (A9 a A15)

Situaciones en las cuales puede ser necesario un párrafo de otras cuestiones

- Relevante para que los usuarios comprendan la auditoría:

En el caso excepcional de que el auditor no haya podido renunciar a un encargo, a pesar del efecto generalizado por la imposibilidad de obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada debido a una **limitación al alcance de la auditoría impuesta por la dirección**, el auditor puede considerar necesario incluir un párrafo sobre otras cuestiones en el informe de auditoría para explicar las razones por las que no le es posible renunciar al encargo. A estos efectos, en relación con la renuncia al encargo, se debe atender a lo establecido en los artículos 5.2 y 22 de la LAC y en su normativa de desarrollo.

- Relevante para que los usuarios comprendan la responsabilidades del auditor o el informe de auditoría:

En el caso de que existan disposiciones legales o reglamentarias o las prácticas generalmente aceptadas requieran o permitan al auditor dar más detalle sobre cuestiones que proporcionan una explicación adicional sobre las responsabilidades del auditor en la auditoría de los estados financieros, o sobre el informe de auditoría. Cuando proceda, pueden utilizarse uno o más subtítulos que describan el contenido de los párrafos sobre otras cuestiones.

Sin embargo, debe tenerse en cuenta que un párrafo sobre otras cuestiones no debe utilizarse para otras responsabilidades del auditor en relación con información adicional a la de los estados financieros establecida por las NIA-ES (véase la sección “Otras responsabilidades de información” de la NIA-ES 700 (R)), o en las que se ha solicitado al auditor que aplique procedimientos adicionales específicos e informe sobre ellos, o que exprese una opinión sobre cuestiones específicas.

- Emisión de un informe sobre más de un conjunto de estados financieros:

En el caso de que la entidad prepare dos conjuntos de estados financieros de acuerdo con dos marcos de información con fines generales (por ejemplo, uno con el marco nacional y otro de acuerdo con las Normas Internacionales de Información Financiera), y encargue al auditor que informe sobre ambos conjuntos de estados financieros y el auditor determine que ambos marcos son aceptables en las respectivas circunstancias, puede incluir un **párrafo sobre otras cuestiones en el informe de auditoría**, indicando que la misma entidad ha preparado otro conjunto de estados financieros de conformidad con otro marco de información con fines generales y que el auditor ha emitido un informe sobre dichos estados financieros.

Introducción de párrafos sobre otras cuestiones en el informe de auditoría

- El contenido de un párrafo sobre otras cuestiones no se refiere a cuestiones que se requiere se presenten y revelen en los estados financieros; un párrafo de otras cuestiones no incluye información que las disposiciones legales o reglamentarias u otras normas profesionales prohíben que el auditor proporcione.

5.5 Ubicación de los párrafos de énfasis y de los párrafos sobre otras cuestiones en el informe de auditoría (A16 a A17)

La ubicación de un párrafo de énfasis o de un párrafo sobre otras cuestiones depende de la naturaleza de la información a comunicar y del juicio de auditor sobre la significatividad relativa de dicha información para los usuarios

No obstante, y si bien la guía proporciona una orientación para la ubicación de estos párrafos, en el cuadro aclaratorio de los dos ejemplos que incluye esta norma se indica que:

*(...) En este sentido, se advierte que el orden de las secciones “Opinión” y “Fundamento de la opinión” debe respetarse en todo caso. **El orden del resto de las secciones también debe respetarse, salvo que, en circunstancias especiales, el auditor considere que una modificación en el mismo fuera necesaria en aras de una mejor comprensión de la información por parte de los usuarios. En estos casos, el auditor deberá dejar adecuadamente documentados en los papeles de trabajo los motivos de la modificación. (...).***

5.6 Comunicación con los responsables del gobierno de la entidad (A18)

Cuando la inclusión en el informe de auditoría de un párrafo sobre otras cuestiones referido a una cuestión en particular sea recurrente en cada uno de los sucesivos encargos, el auditor podrá considerar que es innecesario repetir la comunicación en cada encargo.

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

Las normas técnicas de auditoría anteriores ya recogían en gran parte lo previsto en esta NIA-ES (R), tras la modificación que se produjo en 2010 de la sección 3ª de las Normas Técnicas de Auditoría.

Las **circunstancias tipificadas** en la NIA-ES (R) para incorporar un **párrafo de énfasis**, NIA-ES 706 (R) Guía de Aplicación A4 a A6 y las referencias a otras NIAs que contienen requerimientos sobre estas cuestiones en el Anexo 1 son más amplias que las recogidas en las normas técnicas de auditoría anteriores que sólo requerían su incorporación en los casos de incertidumbre por empresa en funcionamiento.

Por otra parte, la **redacción** de los **párrafos de énfasis** varía ligeramente en relación con las normas técnicas anteriores, por ejemplo, en el caso de una incertidumbre por un litigio en curso: *“Llamamos la atención sobre la nota X de las cuentas anuales, que describe una incertidumbre relacionada con el resultado de un litigio emprendido contra la sociedad por la sociedad XYZ. Nuestra opinión no ha sido modificada en relación con esta cuestión”.*

En relación con los **párrafos de otras cuestiones**, determinadas NIA-ES **requieren, en ciertas circunstancias, que el auditor los incluya en el informe de auditoría**, lo cual no estaba previsto en la normativa anterior. En este sentido, como se indica en la introducción de este documento el Anexo 2 de la NIA-ES (R) incluye una mención a las normas que requieren la incorporación de este tipo de párrafos.

7.- Aplicación práctica de la NIA-ES 706 (R)

La NIA-ES 706 (R) recoge en el Anexo 3 un ejemplo de informe de auditoría de cuentas anuales de una EIP que contiene un párrafo de énfasis y un párrafo de otras cuestiones, a dos columnas, en la primera incluye el modelo de la NIA original y en la segunda el modelo de informe adaptado a la normativa reguladora de la auditoría de cuentas en España.

Adicionalmente, el Anexo 4 de la norma recoge un ejemplo de informe de auditoría de cuentas anuales de una no EIP que contiene una opinión con salvedades, motivada por un incumplimiento del marco normativo de información financiera que resulta de aplicación y un párrafo de énfasis.

Estos ejemplos, junto con otros, se recogen en el documento técnico “**Ejemplos de informes de auditoría adaptados a las NIA-ES (Revisadas) y NIA-ES 701**” de julio 2017, que se encuentra en la página web del REA+REGA.

Consideramos que la aplicación práctica de esta NIA-ES supondrá cierta dificultad en su aplicación debido a los requerimientos de la nueva norma NIA-ES 701 sobre “Cuestiones clave/Aspectos más relevantes” que puede originar dudas a la hora de discernir un párrafo de énfasis de una cuestión clave. En el documento NIA-ES 701 se profundiza más en este nuevo concepto.

8.- Normativa de referencia

Las NIA-ES relacionadas con esta norma son las siguientes:

- NIA-ES 200, Objetivos globales del auditor independiente y realización de la auditoría de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría.
- NIA-ES 210, Acuerdos de los términos del encargo de auditoría.
- NIA-ES 560, Hechos posteriores al cierre.
- NIA-ES 700 (R), Formación de la opinión y emisión del informe de auditoría sobre los Estados financieros.
- NIA-ES 701, Comunicación de las cuestiones clave de la auditoría en el informe de auditoría emitido por un auditor independiente.
- NIA-ES 710, Información comparativa: Cifras correspondientes a periodos anteriores y estados financieros comparativos.
- NIA-ES 720 (R), Responsabilidad del auditor con respecto a otra información incluida en los documentos que contienen los estados financieros auditados.

**CNyP y Departamento Técnico
REA+REGA Auditores del CGE**