

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

La NIA-ES 706 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.

Algunas de las circunstancias en las que, según otras normas, se ha de poner un párrafo de énfasis son:

- Incertidumbres por litigios;
- empresa en funcionamiento;
- auditorías de estados preparados bajo un marco legal o reglamentario que requiere revelaciones adicionales, o
- en los casos de reformulación de estados financieros para advertir que los estados financieros han sido modificados.

Los párrafos de otras cuestiones se incluyen, entre otros, para:

- remisión a un informe anterior; o
- destacar asuntos como que las cifras del ejercicio anterior no estaban auditadas o lo fueron por un auditor predecesor;

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

2.- Objetivo

El objetivo del auditor en el ámbito de esta NIA-ES es que, una vez formada su opinión sobre los estados financieros, el informe suponga una clara comunicación de los asuntos adicionales relevantes que, a su juicio, son necesarios para que los usuarios comprendan los estados financieros; ó la auditoría, las responsabilidades del auditor y 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 son los siguientes:

4.1 Párrafos de énfasis en el informe de auditoría

Quando 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 la cuestión no se presente de forma materialmente incorrecta en los estados financieros.

Este párrafo se insertará inmediatamente después del párrafo de opinión 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 "Párrafo sobre otras cuestiones".

Este párrafo se incluirá después del párrafo de opinión y, en su caso, del párrafo o párrafos de énfasis

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 Párrafos de énfasis en el informe de auditoría (A1 a A4)

Circunstancias en las que puede ser necesario un párrafo 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.
- **Aplicación anticipada** de una nueva norma contable que tenga un efecto generalizado sobre los estados financieros.
- Una **catástrofe grave** con **efecto significativo** sobre la situación financiera de la entidad.

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 con salvedades, desfavorable (o adversa), o de la denegación (o abstención) de opinión, 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.

5.2 Párrafos sobre otras cuestiones en el informe de auditoría

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 3. 2 y 19 del TRLAC y en su normativa de desarrollo (artículos 7 y 52 del RLAC).
- 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, 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; por tanto, no incluirá información que se exige a la dirección que proporcione ni información que las disposiciones legales o reglamentarias u otras normas profesionales prohíban que el auditor proporcione.

La ubicación del párrafo sobre otras cuestiones depende de la naturaleza de la información a comunicar. Si el objeto del mismo es llamar la atención de los usuarios sobre una cuestión necesaria para su comprensión de la auditoría de los estados financieros, el párrafo se sitúa inmediatamente después del párrafo de opinión y de cualquier párrafo de énfasis; sin embargo, si se incluye para llamar la atención de los usuarios sobre una cuestión relacionada con otras responsabilidades de información tratadas en el informe de auditoría, el párrafo puede incluirse en la sección con el subtítulo “Informe sobre otros requerimientos legales y reglamentarios”. Por otra parte, si afecta a las responsabilidades del auditor o a la comprensión del informe de auditoría, puede incluirse como una sección separada, a continuación del informe sobre los estados financieros y del informe sobre otros requerimientos legales y reglamentarios.

5.3 Comunicación con los responsables del gobierno de la entidad

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.

Anexos 1 y 2

En el Anexo 1 de la NIA-ES 706 se incluye una relación de las NIA-ES que contienen requerimientos sobre párrafos de énfasis:

- NIA-ES 210, “Acuerdo de los términos del encargo de auditoría”, apartado 19(b); en relación con estados financieros preparados bajo un marco de información financiera prescrito por las disposiciones legales o reglamentarias que el auditor considera inaceptable;
- NIA-ES 560, “Hechos posteriores al cierre”, apartado 16; sobre estados financieros reformulados para advertir de que los anteriores han sido modificados;
- NIA-ES 570, “Empresa en funcionamiento”, apartado 19; para destacar la incertidumbre material sobre empresa en funcionamiento.

En el Anexo 2 se incluye una relación de las NIA-ES que contienen requerimientos en relación con párrafos sobre otras cuestiones:

- NIA-ES 560, “Hechos posteriores al cierre”, apartado 16 ; en relación con estados financieros reformulados;
- NIA-ES 710, “Información comparativa: Cifras correspondientes a periodos anteriores y estados financieros comparativos”, apartados 13, 14, 16 y 17 y 19; cuando la información comparativa proviene de unos estados financieros auditados por un auditor predecesor o cuando los estados financieros del periodo anterior no han sido auditados, y cuando hay un cambio de opinión sobre los estados financieros comparativos;
- NIA-ES 720, “Responsabilidad del auditor con respecto a otra información incluida en los documentos que contienen los estados financieros auditados”, apartado 10(a); cuando existe una incongruencia material entre la información contenida en los estados financieros auditados y la “otra información” que los acompaña.

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

Las **circunstancias tipificadas** en la NIA-ES en las que incorporar un **párrafo de énfasis** (NIA-ES 706 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. Esta cuestión no modifica nuestra opinión.”*

En relación con los **párrafos de otras cuestiones**, las NIA-ES en ciertas circunstancias **requieren 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 el apartado 5.3 anterior, el Anexo 2 de la NIA-ES incluye una relación de las normas que requieren la incorporación de este tipo de párrafos.

7.- Aplicación práctica de la NIA-ES 706

La NIA-ES 706 recoge en el Anexo 3 un ejemplo de informe de auditoría que incluye un párrafo de énfasis, 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.

Consideramos que la aplicación práctica de esta NIA-ES no supone un cambio sustancial en la emisión de los informes de auditoría donde se deba incluir estos párrafos debido a que la modificación de las Normas Técnicas sobre Informes de diciembre 2010 ya se adaptaba sustancialmente a la NIA.

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, Formación de la opinión y emisión del informe de auditoría sobre los Estados financieros.
- NIA-ES 710, Información comparativa: Cifras correspondientes a periodos anteriores y estados financieros comparativos.

- NIA-ES 720, Responsabilidad del auditor con respecto a otra información incluida en los documentos que contienen los estados financieros auditados.

CNyP y Departamento Técnico
REA+REGA Audidores del CGE