

## NORMA INTERNACIONAL DE AUDITORÍA 706

### PÁRRAFOS DE ÉNFASIS Y PÁRRAFOS SOBRE OTRAS CUESTIONES EN EL INFORME EMITIDO POR UN AUDITOR INDEPENDIENTE

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

#### CONTENIDO

	Apartado
<b>Introducción</b>	
Alcance de esta NIA .....	1-2
Fecha de entrada en vigor .....	3
<b>Objetivo</b> .....	<b>4</b>
<b>Definiciones</b> .....	<b>5</b>
<b>Requerimientos</b>	
Párrafos de énfasis en el informe de auditoría .....	6-7
Párrafos sobre otras cuestiones en el informe de auditoría .....	8
Comunicación con los responsables del gobierno de la entidad .....	9
<b>Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas</b>	
Párrafos de énfasis en el informe de auditoría .....	A1-A4
Párrafos sobre otras cuestiones en el informe de auditoría .....	A5-A11
Comunicación con los responsables del gobierno de la entidad .....	A12
Anexo 1: Relación de las NIA que contienen requerimientos sobre párrafos de énfasis	
Anexo 2: Relación de las NIA que contienen requerimientos en relación con párrafos sobre otras cuestiones	
Anexo 3: Ejemplo de un informe de auditoría que contiene un párrafo de énfasis	

La Norma Internacional de Auditoría (NIA) 706, *Párrafos de énfasis y párrafos sobre otras cuestiones en el informe emitido por un auditor independiente*, 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 comunicaciones adicionales en el informe de auditoría cuando el auditor lo considere necesario para:
  - (a) Llamar la atención de los usuarios sobre una cuestión o cuestiones presentadas o reveladas en los estados financieros, de tal importancia que sean fundamentales para que los usuarios comprendan los estados financieros; o
  - (b) Llamar la atención de los usuarios sobre cualquier cuestión o 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.
2. Los anexos 1 y 2 identifican las NIA en las que específicamente se requiere que el auditor incluya párrafos de énfasis o párrafos sobre otras cuestiones en el informe de auditoría. En esas circunstancias, se aplicarán los requerimientos de esta NIA con respecto a la estructura y ubicación de dichos párrafos.

### Fecha de entrada en vigor

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

### Objetivo

4. El objetivo del auditor, una vez formada una opinión sobre los estados financieros, es llamar la atención de los usuarios, cuando a su juicio sea necesario, por medio de una clara comunicación adicional en el informe de auditoría, sobre:
  - (a) una cuestión que, aunque esté adecuadamente presentada o revelada en los estados financieros, sea de tal importancia que resulte fundamental para que los usuarios comprendan los estados financieros; o
  - (b) cuando proceda, cualquier otra cuestión que sea relevante para que los usuarios comprendan la auditoría, las responsabilidades del auditor o el informe de auditoría.

### Definiciones

5. A efectos de las NIA, 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.

## Requerimientos

### Párrafos de énfasis en el informe de auditoría

6. Si el auditor considera necesario llamar la atención de los usuarios sobre una cuestión presentada o revelada en los estados financieros que, a su juicio, es de tal importancia que resulta fundamental para que los usuarios comprendan los estados financieros, incluirá un párrafo de énfasis en el informe de auditoría, siempre que haya obtenido evidencia de auditoría suficiente y adecuada de que la cuestión no se presenta de forma materialmente incorrecta en los estados financieros. Este párrafo se referirá solo a la información que se presenta o se revela en los estados financieros. (Ref: Apartados A1–A2)
7. Cuando el auditor incluya un párrafo de énfasis en el informe de auditoría:
  - (a) lo insertará inmediatamente después del párrafo de opinión;
  - (b) utilizará el título “Párrafo de énfasis” u otro título apropiado;
  - (c) incluirá en el párrafo 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; e
  - (d) indicará que el auditor no expresa una opinión modificada en relación con la cuestión que se resalta. (Ref: Apartados A3–A4)

### Párrafos sobre otras cuestiones en el informe de auditoría

8. 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, y disposiciones legales o reglamentarias no lo prohíben, el auditor así lo hará en un párrafo del informe de auditoría, con el título "Párrafo sobre otras cuestiones" u otro título apropiado. El auditor incluirá este párrafo inmediatamente después del párrafo de opinión y, en su caso, del párrafo de énfasis, o en otra parte del informe de auditoría si el contenido del párrafo sobre otras cuestiones se refiere a la sección "Otras responsabilidades de información". (Ref: Apartados A5–A11)

### Comunicación con los responsables del gobierno de la entidad

9. 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. (Ref: Apartado A12)

\*\*\*

## Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas

### Párrafos de énfasis en el informe de auditoría

*Circunstancias en las que puede ser necesario un párrafo de énfasis* (Ref: Apartado 6)

- A1. 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 (cuando se permita), antes de su fecha de entrada en vigor, de una nueva norma contable (por ejemplo, una nueva Norma Internacional de Información Financiera) que tenga un efecto generalizado sobre los estados financieros.

- Una catástrofe grave que haya tenido, o continúe teniendo, un efecto significativo sobre la situación financiera de la entidad.

A2. El uso generalizado de los párrafos de énfasis disminuye la eficacia del auditor en la comunicación de este tipo de cuestiones. Además, incluir más información en un párrafo de énfasis que la presentada o revelada en los estados financieros puede implicar que la cuestión no ha sido adecuadamente presentada o revelada. Por consiguiente, el apartado 6 limita el uso del párrafo de énfasis a cuestiones presentadas o reveladas en los estados financieros.

*Introducción de un párrafo de énfasis en el informe de auditoría (Ref: Apartado 7)*

- A3. La introducción de un párrafo de énfasis en el informe de auditoría no afecta a la opinión del auditor. Un párrafo de énfasis no es sustitutivo de:
- la expresión por parte del auditor de una opinión con salvedades, de una opinión desfavorable (o adversa), o de la denegación (o abstención) de opinión, cuando lo requieran las circunstancias de un determinado encargo de auditoría (véase la NIA 705<sup>1</sup>); ni de
  - la información que el marco de información financiera aplicable requiera que la dirección revele en los estados financieros.
- A4. El ejemplo de informe del anexo 3 incluye un párrafo de énfasis en un informe de auditoría que contiene una opinión con salvedades.

**Párrafos sobre otras cuestiones en el informe de auditoría (Ref: Apartado 8)**

*Situaciones en las cuales puede ser necesario un párrafo sobre otras cuestiones*

Relevante para que los usuarios comprendan la auditoría

- A5. En la circunstancia excepcional de que el auditor no haya podido renunciar a un encargo, a pesar de que el posible efecto de la imposibilidad de obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada, debido a una limitación al alcance de la auditoría impuesta por la dirección, sea generalizado,<sup>2</sup> 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.

Relevante para que los usuarios comprendan las responsabilidades del auditor o el informe de auditoría

- A6. Disposiciones legales o reglamentarias o las prácticas generalmente aceptadas de una determinada jurisdicción pueden requerir o permitir 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.
- A7. Un párrafo sobre otras cuestiones no trata de las circunstancias en las que el auditor tiene otras responsabilidades de información adicionales a la responsabilidad de informar sobre los estados financieros establecida por las NIA (véase la sección de la NIA 700 "Otras responsabilidades de información"<sup>3</sup>), 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

<sup>1</sup> NIA 705, *Opinión modificada en el informe emitido por un auditor independiente*.

<sup>2</sup> Véase el apartado 13(b)(ii) de la NIA 705 para mayor información sobre esta circunstancia.

<sup>3</sup> NIA 700, *Formación de la opinión y emisión del informe de auditoría sobre los estados financieros*, apartados 38-39.

- A8. Una entidad puede preparar un conjunto de estados financieros de conformidad con un marco de información con fines generales (por ejemplo, el marco nacional) y otro conjunto de estados financieros de conformidad con otro marco de información con fines generales (por ejemplo, las Normas Internacionales de Información Financiera), así como encargar al auditor que informe sobre ambos conjuntos de estados financieros. Si el auditor ha determinado que los 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.

#### Restricción a la distribución o utilización del informe de auditoría

- A9. Estados financieros destinados a un fin específico pueden prepararse de conformidad con un marco de información con fines generales porque los usuarios a quienes van dirigidos han determinado que dichos estados financieros con fines generales satisfacen sus necesidades de información financiera. Puesto que el informe de auditoría va dirigido a usuarios específicos, el auditor puede considerar necesario en estas circunstancias incluir un párrafo sobre otras cuestiones, señalando que el informe de auditoría va dirigido únicamente a los usuarios a los que se destina y no debe distribuirse a terceros o ser utilizado por éstos.

#### *Introducción de párrafos sobre otras cuestiones en el informe de auditoría*

- A10. El contenido de un párrafo sobre otras cuestiones refleja con claridad que no se requiere que esas otras cuestiones se presenten y revelen en los estados financieros. Un párrafo sobre otras cuestiones no incluye información que disposiciones legales o reglamentarias u otras normas profesionales prohíben que el auditor proporcione, por ejemplo, normas de ética aplicables a la confidencialidad de la información. Un párrafo sobre otras cuestiones tampoco incluye la información que se exige a la dirección que proporcione.
- A11. La ubicación de un párrafo sobre otras cuestiones depende de la naturaleza de la información a comunicar. Cuando se incluye un párrafo sobre otras cuestiones para 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. Cuando un párrafo sobre otras cuestiones 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”. De forma alternativa, cuando afecta a todas las responsabilidades del auditor o a la comprensión, por parte de los usuarios, del informe de auditoría, el párrafo sobre otras cuestiones puede incluirse como una sección separada, a continuación del informe sobre los estados financieros y del informe sobre otros requerimientos legales y reglamentarios.

#### **Comunicación con los responsables del gobierno de la entidad** (Ref: Apartado 9)

- A12. Esta comunicación permite a los responsables del gobierno de la entidad conocer la naturaleza de las cuestiones específicas que el auditor tiene intención de destacar en el informe de auditoría, y, en su caso, les proporciona la oportunidad de obtener del auditor aclaraciones adicionales. 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.

**Anexo 1**

(Ref: Apartado 2)

**Relación de las NIA que contienen requerimientos sobre párrafos de énfasis**

Este anexo identifica los apartados de otras NIA en vigor para auditorías de estados financieros correspondientes a periodos iniciados a partir del 15 de diciembre de 2009 que requieren que el auditor incluya, en ciertas circunstancias, un párrafo de énfasis en el informe de auditoría. Esta relación no exime de tener en cuenta los requerimientos y la guía de aplicación y otras anotaciones explicativas de las NIA.

- NIA 210, *Acuerdo de los términos del encargo de auditoría*, apartado 19(b)
- NIA 560, *Hechos posteriores al cierre*, apartados 12(b) y 16
- NIA 570, *Empresa en funcionamiento*, apartado 19
- NIA 800, *Consideraciones especiales – Auditorías de estados financieros preparados de conformidad con un marco de información con fines específicos*, apartado 14

**Anexo 2**

(Ref: Apartado 2)

**Relación de las NIA que contienen requerimientos en relación con párrafos sobre otras cuestiones**

Este anexo identifica los apartados de otras NIA en vigor para auditorías de estados financieros correspondientes a periodos iniciados a partir del 15 de diciembre de 2009 que requieren que el auditor incluya, en ciertas circunstancias, un párrafo sobre otras cuestiones en el informe de auditoría. Esta relación no exime de tener en cuenta los requerimientos y la guía de aplicación y otras anotaciones explicativas de las NIA.

- NIA 560, *Hechos posteriores al cierre*, apartados 12(b) y 16
- NIA 710, *Información comparativa- Cifras correspondientes de periodos anteriores y estados financieros comparativos*, apartados 13 y 14, 16 - 17 y 19
- NIA 720, *Responsabilidad del auditor con respecto a otra información incluida en los documentos que contienen los estados financieros auditados*, apartado 10(a)

**Anexo 3**

(Ref: Apartado A4)

**Ejemplo de un informe de auditoría que contiene un párrafo de énfasis**

Las circunstancias son, entre otras:

- **Auditoría de un conjunto completo de estados financieros preparados con fines generales por la dirección de la entidad de conformidad con las Normas Internacionales de Información Financiera.**
- **Los términos del encargo de auditoría reflejan la descripción de la responsabilidad de la dirección que recoge la NIA 210<sup>1</sup>, en relación con los estados financieros.**
- **Existe incertidumbre en relación con un litigio excepcional pendiente.**
- **El incumplimiento del marco de información financiera aplicable ha dado lugar a una opinión con salvedades.**
- **Adicionalmente a la auditoría de los estados financieros, el auditor tiene otras responsabilidades de información impuestas por la legislación local.**

## INFORME DE AUDITORÍA INDEPENDIENTE

[Destinatario correspondiente]

**Informe sobre los estados financieros<sup>2</sup>**

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 dirección<sup>3</sup> 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 Financiera<sup>4</sup>, 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

<sup>1</sup> NIA 210, *Acuerdo de los términos del encargo de auditoría*.

<sup>2</sup> 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.”

<sup>3</sup> U otro término adecuado según el marco legal de la jurisdicción de que se trate.

<sup>4</sup> 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...”.

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 fiel<sup>5</sup> 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<sup>6</sup>. 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*

Los valores negociables a corto plazo de la sociedad están valorados en el estado de situación financiera en xxx. La dirección no ha actualizado estos valores a valor de mercado sino que, en su lugar, los ha registrado al coste, lo que constituye un incumplimiento de las Normas Internacionales de Información Financiera. Los registros de la sociedad indican que, si la dirección hubiera actualizado los valores negociables a valor de mercado, la sociedad habría reconocido unas pérdidas no realizadas de xxx en el estado del resultado global del ejercicio. El valor registrado de los valores negociables en el estado de situación financiera se habría reducido por el mismo importe a 31 de diciembre de 20X1, y el impuesto sobre beneficios, el resultado neto y el patrimonio neto se habrían reducido en xxx, xxx, y xxx, respectivamente.

#### *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.

#### *Párrafo de énfasis*

Queremos llamar la atención sobre la nota X de los estados financieros, que describe la incertidumbre<sup>7</sup> relacionada con el resultado de un litigio emprendido contra la sociedad por la sociedad XYZ. Nuestra opinión no contiene salvedades en relación con esta cuestión.

### **Informe sobre otros requerimientos legales y reglamentarios**

<sup>5</sup> En el caso de la nota 4, 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."

<sup>6</sup> 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, y no con la finalidad de expresar una opinión sobre la eficacia del control interno de la entidad. En el caso de la nota 4, 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".

<sup>7</sup> Para destacar la incertidumbre, el auditor utilizará la misma terminología que la utilizada en la nota explicativa de los estados financieros.

[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]