

## NIA-ES 706. PÁRRAFOS DE ÉNFASIS Y PÁRRAFOS SOBRE OTRAS CUESTIONES EN EL INFORME EMITIDO POR UN AUDITOR INDEPENDIENTE

**Jesús García Álvaro**

*Economista y auditor de cuentas*

---

### EXTRACTO

El «párrafo de énfasis» y el «párrafo sobre otras cuestiones» son dos elementos del informe de auditoría que, en función de las circunstancias o el criterio del auditor, pueden aparecer en dicho informe. El párrafo de énfasis puede aparecer con la finalidad de enfatizar cierta información relevante que figura en los estados financieros auditados y el párrafo sobre otras cuestiones para transmitir información que, no figurando en los estados financieros auditados, o bien algunas NIA-ES obligan a incluirla en el informe, o bien el auditor lo considera necesario por la relevancia de la información.

**Palabras claves:** párrafo de énfasis y párrafo sobre otras cuestiones.

---

## ISA 706. EMPHASIS OF MATTER PARAGRAPHS AND OTHER MATTER PARAGRAPHS IN THE INDEPENDENT AUDITOR'S REPORT

---

### ABSTRACT

«Emphasis of matter paragraph» and «Other matter paragraphs» are the two elements of audit, depending on the circumstances or the discretion of the auditor, can appear in the report. Emphasis of paragraph in order to emphasize certain relevant information contained in the audited financial statements. The other matter paragraphs to convey information not appearing in the audited financial statements, well some ISA obligated to include it in the report, or the auditor considered necessary by the relevance of the information.

**Keywords:** emphasis of matter paragraph and other matter paragraph.

---

---

## Sumario

1. Periodo transitorio
2. Modificaciones relevantes
3. Contenido y análisis de la NIA-ES 706
  - 3.1. Introducción
  - 3.2. Objetivo
  - 3.3. Definiciones
  - 3.4. Requerimientos

## 1. PERIODO TRANSITORIO

Actualmente nos encontramos en un periodo transitorio en el que siendo de aplicación la Norma Técnica de Auditoría (NTA) por la que se publica la modificación de la sección 3 de las NTA (Resolución de 21 de diciembre de 2010, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas), es necesario abordar el tratamiento que de esta materia realiza la NIA-ES 706, que al igual que el resto de las NIA incorporadas al ordenamiento jurídico español, empezará a aplicarse a los trabajos de auditoría correspondientes a los ejercicios económicos que comiencen a partir del 1 de enero de 2014, y a todos aquellos trabajos de auditoría contratados a partir del 1 de enero de 2015, cualquiera que sea el ejercicio al que se refiera el trabajo contratado. A nivel práctico supone que al ejercicio económico 2013 (si es partido 2013/2014) le seguirán siendo de aplicación las NTA actuales, y que las NIA-ES se aplicarán a las auditorías del ejercicio 2014 (si es partido 2014/2015), así como a los trabajos de auditoría de los ejercicios anteriores que se contraten a partir del 1 de enero de 2015.

## 2. MODIFICACIONES RELEVANTES

La ya mencionada NTA por la que se publica la modificación de la sección 3 de las NTA (Resolución de 21 de diciembre de 2010, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas) recoge sustancialmente el espíritu y el contenido de la NIA-ES 700, «Formación de la opinión y emisión del informe de auditoría sobre los estados financieros»; la NIA-ES 705, «Opinión modificada en el informe emitido por un auditor independiente», y la NIA-ES 706, «Párrafos de énfasis y párrafos de sobre otras cuestiones en el informe emitido por un auditor independiente».

Por ese motivo, el tratamiento de la problemática es básicamente el mismo, si bien cabe destacar la diferente ubicación que puede tener el párrafo sobre otras cuestiones en el informe del auditor, con respecto a la norma técnica actual.

## 3. CONTENIDO Y ANÁLISIS DE LA NIA-ES 706

La NIA-ES 706, al igual que el resto de las NIA, dispone de un índice con los apartados en que está estructurada, que a la sazón son los siguientes:

1. **Introducción:** establece el alcance de la norma.
2. **Objetivo:** concreta el objetivo de la norma.
3. **Definiciones:** se concretan y acotan determinados conceptos que aparecen a lo largo de la norma, sin lo que sería difícil comprender el sentido de lo regulado.
4. **Requerimientos:** establecen las obligaciones que tiene el auditor a la hora de emitir un informe de auditoría.
5. **Guías de aplicación y notas aclaratorias:** complementan y aclaran el contenido de los apartados anteriores.

### 3.1. INTRODUCCIÓN

La norma establece como alcance la información (comunicación) adicional que el auditor considera necesaria o está obligado a incluir en su informe de auditoría, que no afecta a la opinión y que es utilizada para llamar la atención del usuario del informe sobre:

- Información fundamental que contienen los estados financieros auditados (párrafo de énfasis).
- Información no contenida en los estados financieros auditados que sea relevante para comprender la auditoría, las responsabilidades del auditor o el informe de auditoría (párrafo sobre otras cuestiones).

### 3.2. OBJETIVO

La norma busca como objetivo que el auditor ponga de manifiesto en su informe de auditoría información muy relevante, bien contenida en los estados financieros auditados y que ayudan a comprenderlos, o bien no contenida en dichos estados pero que sirve para comprender la auditoría, las responsabilidades del auditor o el informe de auditoría.

### 3.3. DEFINICIONES

A efectos clarificadores, la norma incluye unas definiciones sobre conceptos empleados a lo largo de sus diferentes apartados, que posibilitan la comprensión de lo regulado. En concreto contiene las siguientes definiciones:

- **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

1. **Introducción:** establece el alcance de la norma.
2. **Objetivo:** concreta el objetivo de la norma.
3. **Definiciones:** se concretan y acotan determinados conceptos que aparecen a lo largo de la norma, sin lo que sería difícil comprender el sentido de lo regulado.
4. **Requerimientos:** establecen las obligaciones que tiene el auditor a la hora de emitir un informe de auditoría.
5. **Guías de aplicación y notas aclaratorias:** complementan y aclaran el contenido de los apartados anteriores.

### 3.1. INTRODUCCIÓN

La norma establece como alcance la información (comunicación) adicional que el auditor considera necesaria o está obligado a incluir en su informe de auditoría, que no afecta a la opinión y que es utilizada para llamar la atención del usuario del informe sobre:

- Información fundamental que contienen los estados financieros auditados (párrafo de énfasis).
- Información no contenida en los estados financieros auditados que sea relevante para comprender la auditoría, las responsabilidades del auditor o el informe de auditoría (párrafo sobre otras cuestiones).

### 3.2. OBJETIVO

La norma busca como objetivo que el auditor ponga de manifiesto en su informe de auditoría información muy relevante, bien contenida en los estados financieros auditados y que ayudan a comprenderlos, o bien no contenida en dichos estados pero que sirve para comprender la auditoría, las responsabilidades del auditor o el informe de auditoría.

### 3.3. DEFINICIONES

A efectos clarificadores, la norma incluye unas definiciones sobre conceptos empleados a lo largo de sus diferentes apartados, que posibilitan la comprensión de lo regulado. En concreto contiene las siguientes definiciones:

- **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.

- **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.

### 3.4. REQUERIMIENTOS

En este epígrafe, la norma establece las razones o situaciones en las que el auditor puede incluir un párrafo de énfasis o un párrafo sobre otras cuestiones, así como la obligatoriedad de comunicar su contenido a los responsables del gobierno de la entidad auditada. En el caso de un párrafo sobre otras cuestiones, no es necesaria dicha comunicación cuando se trate de una cuestión puesta de manifiesto de manera reiterada y sucesiva en informes anteriores.

Por otra parte, a pesar de que la norma se expresa en términos opcionales a la hora de que el auditor considere o no la inclusión de un párrafo de énfasis o sobre otras cuestiones, la propia norma en sus anexos 1 y 2 realiza una enumeración de las NIA-ES que regulan casos en los que la inclusión de dichos párrafos es obligatoria (principio de empresa en funcionamiento, información comparativa...).

#### a) Párrafo de énfasis

El auditor va a utilizar el párrafo de énfasis para enfatizar en su informe determinada información que ya figura en la memoria de la entidad auditada y que por su relevancia para el buen entendimiento de los estados financieros auditados considera que debe hacer referencia a la misma en el informe de auditoría.

No obstante, no puede emplearse este tipo de párrafos para completar información que está en la memoria o para informar de aspectos que debieran figurar en la memoria. En estas situaciones, el auditor se encontraría con una salvedad por incumplimiento de principios y normas contables por omisión de información y como tal debería reflejarse en el informe. Por lo tanto, un párrafo de énfasis no puede ser utilizado para evitar poner de manifiesto cualquier salvedad que debiera figurar como tal en el informe del auditor y que daría lugar a una opinión modificada.

Desde el punto de vista formal y de contenido, el párrafo de énfasis se ajusta a los siguientes parámetros:

- Se sitúa inmediatamente después del párrafo de opinión, dentro de un apartado titulado «Párrafo de énfasis» u otro título similar.

- Debe hacer referencia a la información contenida en la nota de memoria correspondiente que quiere enfatizar.
- Debe indicar que no afecta a la opinión emitida por el auditor, lo que implica que su contenido no es una salvedad.

## b) Párrafo sobre otras cuestiones

A diferencia del párrafo de énfasis que se utiliza para enfatizar información relevante que ya figura en los estados financieros auditados, el párrafo sobre otras cuestiones tiene por objeto, siempre que disposiciones legales o reglamentarias no lo prohíban, informar al destinatario del informe de auditoría de información que no figura en dichos estados auditados, pero que por su importancia se considera relevante para comprender:

- La auditoría realizada.
- Las responsabilidades del auditor.
- El informe de auditoría.

En todo caso, el párrafo sobre otras cuestiones no se refiere a:

- Las responsabilidades de información adicionales que tiene el auditor por imposiciones de las NIA-ES (ejemplo: párrafo informe de gestión –apartado «Otras responsabilidades de información» regulado en la NIA-ES 700).
- La solicitud al auditor para que aplique procedimientos adicionales específicos e informe de ellos.
- La solicitud al auditor para que exprese una opinión sobre cuestiones específicas.
- La información que debiera figurar obligatoriamente en los estados financieros auditados y que, en su caso, supondría una salvedad por falta de información.

Desde el punto de vista formal y de contenido, el párrafo sobre otras cuestiones se ubica en el informe de auditoría en función de la naturaleza de la información a comunicar:

- a) Generalmente, inmediatamente después del párrafo de opinión y de cualquier párrafo de énfasis cuando la información es necesaria para la comprensión de la auditoría realizada.
- b) Puede incluirse en el apartado «Informe sobre otros requerimientos legales y reglamentarios» cuando la información se refiera a cuestiones relacionadas con otras responsabilidades de información tratadas en el informe de auditoría.

- c) Puede incluirse en un apartado diferente después de los apartados «Informe sobre los estados financieros» e «Informe sobre otros requerimientos legales y reglamentarios» cuando la información afecta a todas las responsabilidades del auditor o a la comprensión del informe de auditoría.

Finalmente, en el anexo 3, la norma incorpora el modelo de informe de auditoría con párrafo de énfasis de la norma internacional adaptado a la normativa española.



y que, a juicio del auditor, es de tal importancia que resulta fundamental para que los usuarios comprendan los estados financieros.

- **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.

### 3.4. REQUERIMIENTOS

En este epígrafe, la norma establece las razones o situaciones en las que el auditor puede incluir un párrafo de énfasis o un párrafo sobre otras cuestiones, así como la obligatoriedad de comunicar su contenido a los responsables del gobierno de la entidad auditada. En el caso de un párrafo sobre otras cuestiones, no es necesaria dicha comunicación cuando se trate de una cuestión puesta de manifiesto de manera reiterada y sucesiva en informes anteriores.

Por otra parte, a pesar de que la norma se expresa en términos opcionales a la hora de que el auditor considere o no la inclusión de un párrafo de énfasis o sobre otras cuestiones, la propia norma en sus anexos 1 y 2 realiza una enumeración de las NIA-ES que regulan casos en los que la inclusión de dichos párrafos es obligatoria (principio de empresa en funcionamiento, información comparativa...).

#### a) Párrafo de énfasis

El auditor va a utilizar el párrafo de énfasis para enfatizar en su informe determinada información que ya figura en la memoria de la entidad auditada y que por su relevancia para el buen entendimiento de los estados financieros auditados considera que debe hacer referencia a la misma en el informe de auditoría.

No obstante, no puede emplearse este tipo de párrafos para completar información que está en la memoria o para informar de aspectos que debieran figurar en la memoria. En estas situaciones, el auditor se encontraría con una salvedad por incumplimiento de principios y normas contables por omisión de información y como tal debería reflejarse en el informe. Por lo tanto, un párrafo de énfasis no puede ser utilizado para evitar poner de manifiesto cualquier salvedad que debiera figurar como tal en el informe del auditor y que daría lugar a una opinión modificada.

Desde el punto de vista formal y de contenido, el párrafo de énfasis se ajusta a los siguientes parámetros:

- Se sitúa inmediatamente después del párrafo de opinión, dentro de un apartado titulado «Párrafo de énfasis» u otro título similar.

- Debe hacer referencia a la información contenida en la nota de memoria correspondiente que quiere enfatizar.
- Debe indicar que no afecta a la opinión emitida por el auditor, lo que implica que su contenido no es una salvedad.

## b) Párrafo sobre otras cuestiones

A diferencia del párrafo de énfasis que se utiliza para enfatizar información relevante que ya figura en los estados financieros auditados, el párrafo sobre otras cuestiones tiene por objeto, siempre que disposiciones legales o reglamentarias no lo prohíban, informar al destinatario del informe de auditoría de información que no figura en dichos estados auditados, pero que por su importancia se considera relevante para comprender:

- La auditoría realizada.
- Las responsabilidades del auditor.
- El informe de auditoría.

En todo caso, el párrafo sobre otras cuestiones no se refiere a:

- Las responsabilidades de información adicionales que tiene el auditor por imposiciones de las NIA-ES (ejemplo: párrafo informe de gestión –apartado «Otras responsabilidades de información» regulado en la NIA-ES 700).
- La solicitud al auditor para que aplique procedimientos adicionales específicos e informe de ellos.
- La solicitud al auditor para que exprese una opinión sobre cuestiones específicas.
- La información que debiera figurar obligatoriamente en los estados financieros auditados y que, en su caso, supondría una salvedad por falta de información.

Desde el punto de vista formal y de contenido, el párrafo sobre otras cuestiones se ubica en el informe de auditoría en función de la naturaleza de la información a comunicar:

- a) Generalmente, inmediatamente después del párrafo de opinión y de cualquier párrafo de énfasis cuando la información es necesaria para la comprensión de la auditoría realizada.
- b) Puede incluirse en el apartado «Informe sobre otros requerimientos legales y reglamentarios» cuando la información se refiera a cuestiones relacionadas con otras responsabilidades de información tratadas en el informe de auditoría.

- c) Puede incluirse en un apartado diferente después de los apartados «Informe sobre los estados financieros» e «Informe sobre otros requerimientos legales y reglamentarios» cuando la información afecta a todas las responsabilidades del auditor o a la comprensión del informe de auditoría.

Finalmente, en el anexo 3, la norma incorpora el modelo de informe de auditoría con párrafo de énfasis de la norma internacional adaptado a la normativa española.