

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

(Adaptada para su aplicación en España mediante Resolución del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, de 11 de abril de 2024)

**CONTENIDO**

	Apartado
<b>Introducción</b>	
Alcance de esta NIA .....	1-4
Fecha de entrada en vigor .....	5
<b>Objetivo .....</b>	6
<b>Definiciones .....</b>	7
<b>Requerimientos</b>	
Párrafos de énfasis en el informe de auditoría .....	8-9
Párrafos sobre otras cuestiones en el informe de auditoría .....	10-11
Comunicación con los responsables del gobierno de la entidad .....	12
<b>Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas</b>	
Relación entre los párrafos de énfasis y las cuestiones clave de la auditoría en el informe de auditoría .....	A1-A3
Circunstancias en las que puede ser necesario un párrafo de énfasis .....	A4-A6
Inclusión de un párrafo de énfasis en el informe de auditoría .....	A7-A8
Párrafos sobre otras cuestiones en el informe de auditoría .....	A9-A15
Ubicación de los párrafos de énfasis y de los párrafos sobre otras cuestiones en el informe de auditoría .....	A16-A17
Comunicación con los responsables del gobierno de la entidad .....	A18
Anexo 1: Lista de las NIA que contienen requerimientos sobre párrafos de énfasis	
Anexo 2: Lista de las NIA que contienen requerimientos en relación con párrafos sobre otras cuestiones	
Anexo 3: Ejemplo de un informe de auditoría emitido por un auditor independiente que contiene una sección de cuestiones clave de la auditoría, un párrafo de énfasis y un párrafo sobre otras cuestiones	
Anexo 4: Ejemplo de un informe de auditoría emitido por un auditor independiente con una opinión con salvedades debido al incumplimiento del marco de información financiera aplicable y que contiene un párrafo de énfasis	

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

La Norma Internacional de Auditoría (NIA) 706 (Revisada), *Párrafos de énfasis y párrafos sobre otras cuestiones en el informe de auditoría 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*.

Las Normas “NIA-ES”, “NIGC 1-ES” y “NIGC 2-ES” reproducen, con el permiso de la Federación Internacional de Contadores (IFAC), la totalidad o parte de la Traducción Autorizada al español de la norma internacional correspondiente y las modificaciones de concordancia que le afectan emitidas por el Consejo de Normas Internacionales de Auditoría y Aseguramiento (IAASB), y publicadas por la IFAC en inglés. La Traducción autorizada fue realizada con el permiso de IFAC por el Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España (ICJCE), con la participación, entre otros, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC) y del Consejo General de Economistas (CGE). Se permite la reproducción dentro de España en español y exclusivamente para propósitos no comerciales. Todos los otros derechos existentes quedan reservados. El texto aprobado de todas las Normas Internacionales de Auditoría y Gestión de la Calidad es el publicado por IFAC en inglés. IFAC no asume responsabilidad alguna respecto a la exactitud e integridad de la traducción o de las acciones que puedan resultar. Puede obtener más información de la Federación Internacional de Contadores (IFAC) en [www.ifac.org](http://www.ifac.org) o escribiendo a [permissions@ifac.org](mailto:permissions@ifac.org).”

## 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. La NIA 701<sup>1</sup> establece requerimientos y proporciona orientaciones cuando el auditor considera que existen cuestiones clave de la auditoría y las comunica en el informe de auditoría. Cuando el auditor incluye una sección de cuestiones clave de la auditoría en el informe de auditoría, esta NIA trata la relación entre las cuestiones clave de la auditoría y cualquier comunicación adicional en el informe de auditoría de conformidad con esta NIA. (Ref: Apartados A1-A3)

De conformidad con la NIA-ES 701, en el caso de entidades auditadas no definidas como entidades de interés público por la LAC y su normativa de desarrollo, la sección “Cuestiones clave de auditoría” será sustituida con carácter general por la sección “Aspectos más relevantes de la auditoría”. Lo dispuesto en este apartado para “cuestiones clave de auditoría” resulta igualmente de aplicación a los “aspectos más relevantes de la auditoría”, en el caso de entidades auditadas no definidas como entidad de interés público.

3. La NIA 570 (Revisada)<sup>2</sup> y la NIA 720 (Revisada)<sup>3</sup> establecen requerimientos y proporcionan orientaciones sobre la comunicación en el informe de auditoría en relación con la empresa en funcionamiento y la otra información, respectivamente.
4. 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 de dichos párrafos. (Ref: Apartado A4)

### Fecha de entrada en vigor

5. (Apartado suprimido).

<sup>1</sup> NIA 701, *Comunicación de las cuestiones clave de la auditoría en el informe de auditoría emitido por un auditor independiente*.

<sup>2</sup> NIA 570 (Revisada), *Empresa en funcionamiento*.

<sup>3</sup> NIA 720 (Revisada), *Responsabilidades del auditor con respecto a otra información*.

De acuerdo con la Resolución del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, de 11 de abril de 2024, por la que se publica la actualización de esta Norma Técnica de Auditoría, esta Norma será de aplicación obligatoria en el desarrollo de los trabajos de auditoría de cuentas referidos a las cuentas anuales o a otros estados financieros correspondientes a ejercicios económicos que se inicien a partir del 1 de enero de 2024. En todo caso, será de aplicación a los trabajos de auditoría de cuentas contratados o encargados a partir del 1 de enero de 2025, independientemente de los ejercicios económicos a los que se refieran los estados financieros objeto del trabajo.

## Objetivo

6. 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

7. 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

8. 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: (Ref: Apartados A5-A6)
  - (a) como resultado de la cuestión no se requeriría que el auditor expresase una opinión modificada de conformidad con la NIA 705 (Revisada)<sup>4</sup>; y

<sup>4</sup> NIA 705 (Revisada), *Opinión modificada en el informe de auditoría emitido por un auditor independiente*.

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

- (b) cuando es aplicable la NIA 701, no se haya determinado que la cuestión es una cuestión clave de la auditoría que se deba comunicar en el informe de auditoría. (Ref: Apartados A1-A3)

Véase nota aclaratoria al apartado 2 de esta Norma.

9. Cuando el auditor incluya un párrafo de énfasis en el informe de auditoría:

- (a) incluirá el párrafo en una sección separada del informe de auditoría con un título adecuado que incluya el término "énfasis";
- (b) 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. El párrafo se referirá sólo a la información que se presenta o se revela en los estados financieros; y
- (c) indicará que el auditor no expresa una opinión modificada en relación con la cuestión que se resalta. (Ref: Apartados A7-A8, A16-A17)

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

10. 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 sobre otras cuestiones en el informe de auditoría siempre que:
- (a) no esté prohibido por una disposición legal o reglamentaria; y
- (b) cuando es aplicable la NIA 701, no se haya determinado que la cuestión es una cuestión clave de la auditoría que se deba comunicar en el informe de auditoría. (Ref: Apartados A9-A14)
11. Cuando el auditor incluya un párrafo sobre otras cuestiones en el informe de auditoría, lo hará en una sección separada con el título "Otras cuestiones" u otro título adecuado. (Ref: Apartados A15-A17)

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

12. Si el auditor prevé incluir un párrafo de énfasis o un párrafo sobre otras cuestiones en el informe de auditoría, esta previsión y la redacción de dicho párrafo será objeto de comunicación con los responsables del gobierno de la entidad. (Ref: Apartado A18)

\*\*\*

**Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas**

**Relación entre los párrafos de énfasis y las cuestiones clave de la auditoría en el informe de auditoría (Ref: Apartado 2, 8(b))**

Véase nota aclaratoria al apartado 2 de esta Norma.

- A1. Las cuestiones clave de la auditoría se definen en la NIA 701 como 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. Las cuestiones clave de la auditoría se seleccionan entre las cuestiones que han sido objeto de comunicación con los responsables del gobierno de la entidad, las cuales comprenden hallazgos significativos de la auditoría de los estados financieros del periodo actual.<sup>5</sup> La comunicación de las

<sup>5</sup> NIA 260 (Revisada), *Comunicación con los responsables del gobierno de la entidad*, apartado 16.

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

cuestiones clave de la auditoría proporciona información adicional a los usuarios a quienes se destinan los estados financieros 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 y puede ayudar a los usuarios a quienes se destinan los estados financieros a conocer la entidad y las áreas de los estados financieros auditados en las que la dirección aplica juicios significativos. Cuando es aplicable la NIA 701, la utilización de párrafos de énfasis no sustituye la descripción individualizada de las cuestiones clave de la auditoría.

- A2. Las cuestiones que se consideran cuestiones clave de la auditoría de conformidad con la NIA 701 también pueden ser, a juicio del auditor, fundamentales para que los usuarios comprendan los estados financieros. En esos casos, al comunicar la cuestión como cuestión clave de la auditoría de conformidad con la NIA 701, es posible que el auditor quiera destacar o llamar más la atención sobre su importancia dentro del contexto. El auditor puede hacerlo resaltando dicha cuestión frente a otras en la sección "Cuestiones clave de la auditoría" (por ejemplo, situándola en primer lugar) o mediante la inclusión de información adicional en la descripción de la cuestión clave de la auditoría para señalar la importancia de la cuestión para que los usuarios comprendan los estados financieros.
- A3. Puede existir una cuestión que no se considera una cuestión clave de la auditoría de conformidad con la NIA 701 (es decir, porque no ha requerido atención significativa del auditor), pero que, a juicio del auditor, es fundamental para que los usuarios comprendan los estados financieros (por ejemplo, un hecho posterior al cierre). Si el auditor considera necesario llamar la atención de los usuarios sobre una cuestión de ese tipo, la cuestión se incluye en un párrafo de énfasis en el informe de auditoría de conformidad con esta NIA.

**Circunstancias en las que puede ser necesario un párrafo de énfasis (Ref: Apartados 4, 8)**

- A4. En el Anexo 1 se identifican las NIA que contienen requerimientos específicos que obligan al auditor a incluir párrafos de énfasis en el informe de auditoría en determinadas circunstancias. Ejemplos de estas circunstancias son:
  - Cuando un marco de información financiera impuesto por las disposiciones legales o reglamentarias fuera inaceptable salvo por el hecho de que es impuesto por las disposiciones legales o reglamentarias.

Tal y como se indica en el apartado 19 de la NIA 210, esta situación solo es de aplicación en determinados supuestos no contemplados en la normativa reguladora de auditoría de cuentas en España, con carácter general. Sólo resultará de aplicación en la medida en que futura normativa específica contemple esta circunstancia.
  - (*Frase suprimida*).
  - Cuando, con posterioridad a la fecha del informe de auditoría, llegan a conocimiento del auditor ciertos hechos y el auditor emite un informe de auditoría nuevo o rectificado (es decir, hechos posteriores al cierre)<sup>6</sup>.
- A5. 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.

<sup>6</sup> NIA 560, *Hechos posteriores al cierre*, apartado (*referencia suprimida*) 16.

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

- Un hecho posterior al cierre que sea significativo y que ocurra entre la fecha de los estados financieros y la fecha del informe de auditoría<sup>7</sup>.
  - La aplicación anticipada (cuando se permita), antes de su fecha de entrada en vigor, de una nueva norma contable que tenga un efecto material sobre los estados financieros.
  - Una catástrofe grave que haya tenido, o continúe teniendo, un efecto significativo sobre la situación financiera de la entidad.
- A6. No obstante, el uso generalizado de los párrafos de énfasis puede disminuir la eficacia de la comunicación del auditor acerca de este tipo de cuestiones.
- Introducción de un párrafo de énfasis en el informe de auditoría (Ref: Apartado 9)**
- A7. 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:
- (a) una opinión modificada de conformidad con la NIA 705 (Revisada) cuando lo requieran las circunstancias de un determinado encargo de auditoría;
  - (b) información que debe revelar la dirección en los estados financieros de conformidad con el marco de información financiera aplicable, o que es necesaria por algún otro motivo para lograr la presentación fiel; o
- En España, de acuerdo con el artículo 5.1e) de la LAC y su normativa de desarrollo, la referencia a la “presentación fiel” de los estados financieros debe entenderse siempre realizada a la “expresión de imagen fiel” por parte de dichos estados financieros.
- (c) informar de conformidad con la NIA 570 (Revisada)<sup>8</sup> cuando exista una incertidumbre material en relación con hechos o condiciones que pueden generar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad de continuar como empresa en funcionamiento.
- A8. Los apartados A16-A17 proporcionan más orientaciones acerca de la ubicación de párrafos de énfasis en determinadas circunstancias.

**Párrafos sobre otras cuestiones en el informe de auditoría (Ref: Apartados 10-11)**

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

Relevante para que los usuarios comprendan la auditoría

- A9. La NIA 260 (Revisada) requiere que el auditor se comunique con los responsables del gobierno de la entidad acerca del alcance y del momento de realización de la auditoría planificados, lo que incluye comunicar acerca de los riesgos significativos identificados por el auditor<sup>9</sup>. Aunque las cuestiones relativas a los riesgos significativos se pueden considerar cuestiones clave de la auditoría, es poco probable que otras cuestiones relacionadas con la planificación y con la delimitación del alcance (por ejemplo, el alcance de la auditoría planificado, o la aplicación de la importancia relativa en el contexto de la auditoría) sean cuestiones clave de la auditoría teniendo en cuenta el modo en que se definen las cuestiones clave de la auditoría en la NIA 701. Sin embargo, las disposiciones legales o reglamentarias pueden requerir que el auditor comunique acerca de cuestiones

<sup>7</sup> NIA 560, apartado 6.

<sup>8</sup> NIA 570 (Revisada), apartados 22-23.

<sup>9</sup> NIA 260 (Revisada), apartado 15.

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

relacionadas con la planificación y con la delimitación del alcance en el informe de auditoría, o el auditor puede considerar necesario comunicar acerca de tales cuestiones en un párrafo sobre otras cuestiones.

- A10. En la circunstancia poco frecuente de que el auditor no pueda 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>10</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.

A los efectos de lo dispuesto en este apartado, en relación con la renuncia al encargo, se debe atender a lo establecido en los artículos 5.2 y 22 de la LAC y su normativa de desarrollo.

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

- A11. 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 la sección "Otras cuestiones" incluya más de una cuestión que, a juicio del auditor, es relevante para que los usuarios comprendan la auditoría, las responsabilidades del auditor o el informe de auditoría, puede resultar conveniente utilizar subtítulos distintos para cada cuestión.
- A12. Un párrafo sobre otras cuestiones no trata de las circunstancias en las que el auditor tiene otras responsabilidades de información adicionales a la responsabilidad del auditor establecida por las NIA (véase la sección de la NIA 700 (Revisada) "Otras responsabilidades de información"<sup>11</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

- A13. 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

- A14. *(Apartado suprimido).*

<sup>10</sup> Véase el apartado 13(b)(ii) de la NIA 705 (Revisada) para mayor información sobre esta circunstancia.

<sup>11</sup> NIA 700 (Revisada), *Formación de la opinión y emisión del informe de auditoría sobre los estados financieros*, apartados 43-44.

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

- A15. 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.

**Ubicación de los párrafos de énfasis y de los párrafos sobre otras cuestiones en el informe de auditoría (Ref: Apartados 9, 11)**

- A16. La ubicación de un párrafo de énfasis o de un párrafo sobre otras cuestiones en el informe de auditoría depende de la naturaleza de la información que se va a comunicar, y del juicio del auditor sobre la significatividad relativa de dicha información para los usuarios a quienes se destina en comparación con otros elementos sobre los que se debe informar de conformidad con la NIA 700 (Revisada). Por ejemplo:

*Párrafos de énfasis*

- Cuando el párrafo de énfasis está relacionado con el marco de información financiera aplicable, incluidas las circunstancias en las que el auditor determina que el marco de información financiera prescrito por las disposiciones legales o reglamentarias sería inaceptable en cualquier otra circunstancia<sup>12</sup>, el auditor puede considerar necesario situar el párrafo inmediatamente después de la sección "Fundamento de la opinión" para proporcionar el contexto adecuado para la opinión del auditor.

Véase nota aclaratoria al apartado A4 de esta Norma.

- Cuando se presente una sección "Cuestiones clave de la auditoría" en el informe de auditoría, un párrafo de énfasis se puede presentar bien justo antes o después de la sección "Cuestiones clave de la auditoría" basándose en el juicio del auditor con respecto a la significatividad relativa de la información que se incluya en el párrafo de énfasis. El auditor también puede añadir contexto al título "Párrafo de énfasis", como por ejemplo, "Párrafo de énfasis – Hecho posterior al cierre", para diferenciar el párrafo de énfasis de las cuestiones individuales que se describen en la sección "Cuestiones clave de la auditoría".

Véase nota aclaratoria al apartado 2 de esta Norma.

*Párrafos sobre otras cuestiones*

- Cuando se presente una sección "Cuestiones clave de la auditoría" en el informe de auditoría y también se considere necesario un párrafo sobre otras cuestiones, el auditor también puede añadir contexto al título "Otra cuestión", como por ejemplo, "Otra cuestión – Alcance de la auditoría", para diferenciar el párrafo sobre otras cuestiones de las cuestiones individuales que se describen en la sección "Cuestiones clave de la auditoría".

Véase nota aclaratoria al apartado 2 de esta Norma.

- Cuando se incluya un párrafo sobre otras cuestiones para llamar la atención de los usuarios sobre una cuestión relacionada con otras responsabilidades de información

<sup>12</sup> Por ejemplo, como lo requiere la NIA 210, *Acuerdo de los términos del encargo de auditoría*, apartado 19.

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

tratadas en el informe de auditoría, el párrafo puede incluirse en la sección "Informe sobre otros requerimientos legales y reglamentarios".

- Cuando afecte 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 la auditoría de los estados financieros y del informe sobre otros requerimientos legales y reglamentarios.
- A17. En el Anexo 3 se muestra un ejemplo de la relación entre la sección "Cuestiones clave de la auditoría", un párrafo de énfasis y un párrafo sobre otras cuestiones cuando los tres están presentes en el informe de auditoría. El ejemplo de informe del Anexo 4 incluye un párrafo de énfasis en un informe de auditoría para una entidad que no es una entidad cotizada que contiene una opinión con salvedades y cuando no se han comunicado cuestiones clave de la auditoría.

La referencia a entidad cotizada debe entenderse realizada a entidades de interés público definidas por el artículo 3.5 de la LAC y su normativa de desarrollo. Véase nota aclaratoria al apartado 2 de esta Norma.

**Comunicación con los responsables del gobierno de la entidad (Ref: Apartado 12)**

- A18. La comunicación requerida por el apartado 12 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, salvo si está obligado a ello por las disposiciones legales o reglamentarias.

**Anexo 1**

(Ref: Apartados 4, A4)

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

Este Anexo identifica los apartados de otras NIA que requieren que el auditor incluya, en ciertas circunstancias, un párrafo de énfasis en el informe de auditoría. Esta lista no exime de tener en cuenta los requerimientos y la correspondiente 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* – apartado (*referencia suprimida*) 16
- (*Referencia suprimida*)

## Anexo 2

(Ref: Apartado 4)

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

Este Anexo identifica los apartados de otras NIA que requieren que el auditor incluya, en ciertas circunstancias, un párrafo sobre otras cuestiones en el informe de auditoría. Esta lista no exime de tener en cuenta los requerimientos y la correspondiente guía de aplicación y otras anotaciones explicativas de las NIA.

- NIA 560, *Hechos posteriores al cierre* – apartado (*referencia suprimida*) 16
- NIA 710, *Información comparativa – Cifras correspondientes a períodos anteriores y estados financieros comparativos* – apartados 13 y 14, 16-17 y 19

## Anexo 3

(Ref: Apartado A17)

### Ejemplo de un informe de auditoría emitido por un auditor independiente que contiene una sección de cuestiones clave de la auditoría, un párrafo de énfasis y un párrafo sobre otras cuestiones

En relación con el ejemplo de informe de auditoría que figura en este Anexo, debe tenerse en cuenta lo siguiente:

- La NIA, en su versión original, recoge en el Anexo 3 un ejemplo de informe. Sin embargo, este ejemplo no incluye todos los aspectos que, de acuerdo con la LAC y su normativa de desarrollo y el Reglamento (UE) 537/2014 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 16 de abril de 2014 (RUE), resultan obligatorios en el informe de auditoría de un encargo de auditoría de cuentas realizado de acuerdo con la normativa reguladora de auditoría de cuentas vigente en España.
- En este sentido, se incluye adicionalmente el ejemplo de informe adaptado a la normativa reguladora de auditoría de cuentas vigente en España sobre las cuentas anuales.
- Por ello, figura a doble columna: en la primera, el ejemplo de informe recogido en la NIA, y, en la segunda, el ejemplo de informe adaptado de acuerdo con la normativa reguladora de auditoría de cuentas vigente en España.
- A este respecto, debe tenerse en cuenta que el ejemplo de informe de auditoría adaptado que se presenta en este Anexo, cuyo formato y terminología deben seguir los auditores de cuentas, tiene la finalidad de conseguir la mayor uniformidad de redacción posible al objeto de facilitar la comprensión a los usuarios de dichos informes. No obstante, la terminología del citado informe deberá adaptarse atendiendo al tipo de entidad de que se trate, al marco normativo de información financiera aplicable en España a la entidad auditada y a las circunstancias que concurren. 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. Asimismo, también es obligatorio utilizar títulos específicos para los diferentes elementos del informe.

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

EJEMPLO SEGÚN NIA	EJEMPLO SEGÚN NORMATIVA REGULADORA DE AUDITORÍA DE CUENTAS VIGENTE EN ESPAÑA
<p>Ejemplo de un informe de auditoría que contiene una sección de cuestiones clave de la auditoría, un párrafo de énfasis y un párrafo sobre otras cuestiones.</p> <p>Este ejemplo de informe de auditoría está basado en que concurren las siguientes circunstancias:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Auditoría de un conjunto completo de estados financieros de una entidad cotizada preparados de conformidad con un marco de imagen fiel. La auditoría no es una auditoría de un grupo (es decir, no es aplicable la NIA 600 (Revisada)<sup>1</sup>).</li> <li>• Los estados financieros han sido preparados por la dirección de la entidad de conformidad con las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) (un marco de información financiera con fines generales).</li> <li>• Los términos del encargo de auditoría reflejan la descripción de la responsabilidad de la dirección que recoge la NIA 210, en relación con los estados financieros.</li> <li>• El auditor ha concluido que es adecuada una opinión no modificada (es decir, favorable o " limpia") sobre la base de la evidencia de auditoría obtenida.</li> <li>• Los requerimientos de ética que son de aplicación a la auditoría son los de la jurisdicción.</li> <li>• Basándose en la evidencia de auditoría obtenida, el auditor ha concluido que no existe una incertidumbre material relacionada con hechos o con condiciones que puedan generar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento de conformidad con la NIA 570 (Revisada).</li> <li>• Entre la fecha de los estados financieros y la fecha del informe de auditoría se ha</li> </ul>	<p>Ejemplo de un informe de auditoría que contiene una sección de cuestiones clave de la auditoría, un párrafo de énfasis y un párrafo sobre otras cuestiones.</p> <p>Este ejemplo de informe de auditoría está basado en que concurren las siguientes circunstancias:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Auditoría de cuentas anuales de una entidad de interés público formuladas de conformidad con el marco normativo de información financiera aplicable en España. La auditoría no es una auditoría de un grupo y, en este caso, no es aplicable la NIA-ES 600 (Revisada)<sup>1</sup>.</li> <li>• Las cuentas anuales han sido formuladas por el órgano de administración de la entidad, de conformidad con el marco normativo de información financiera que resulte de aplicación.</li> <li>• Los términos del encargo de auditoría reflejan la descripción de la responsabilidad del órgano de administración que recoge la NIA-ES 210, en relación con las cuentas anuales.</li> <li>• El auditor ha concluido que es adecuada una opinión no modificada (favorable o " limpia") sobre la base de la evidencia de auditoría obtenida.</li> <li>• Los requerimientos de ética aplicables, incluidos los de independencia, son los establecidos en la normativa reguladora de auditoría de cuentas vigente en España.</li> <li>• Basándose en la evidencia de auditoría obtenida, el auditor ha concluido que no existe una incertidumbre material relacionada con hechos o con condiciones que puedan generar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento de conformidad con la NIA-ES 570 (Revisada).</li> </ul>

<p>producido un incendio en las instalaciones de producción de la entidad que ha sido revelado como un hecho posterior al cierre. A juicio del auditor, la cuestión es tan importante que resulta fundamental para que los usuarios comprendan los estados financieros. La cuestión no ha requerido atención significativa del auditor en la auditoría de los estados financieros del periodo actual.</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Se han comunicado las cuestiones clave de la auditoría de conformidad con la NIA 701.</li> <li>• El auditor ha obtenido toda la otra información antes de la fecha del informe de auditoría y no ha detectado ninguna incorrección material en ella.</li> <li>• Se presentan cifras comparativas y los estados financieros correspondientes al periodo anterior fueron auditados por un auditor predecesor. Las disposiciones legales o reglamentarias no prohíben al auditor hacer referencia al informe de auditoría del auditor predecesor en lo relativo a las cifras correspondientes de periodos anteriores y el auditor ha decidido hacerlo.</li> <li>• Los responsables de la supervisión de los estados financieros son distintos de los responsables de la preparación de los estados financieros.</li> <li>• Además de la auditoría de los estados financieros, el auditor tiene otras responsabilidades de información impuestas por la legislación local.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Entre la fecha de las cuentas anuales y la fecha del informe de auditoría se ha producido un incendio en las instalaciones de producción de la entidad que ha sido revelado como un hecho posterior al cierre. A juicio del auditor, la cuestión es tan importante que resulta fundamental para que los usuarios comprendan las cuentas anuales. La cuestión no ha requerido atención significativa por parte del auditor en la auditoría de las cuentas anuales del periodo actual.</li> <li>• Se han comunicado las cuestiones clave de la auditoría de conformidad con la NIA-ES 701.</li> <li>• El auditor ha obtenido toda la otra información antes de la fecha del informe de auditoría, que consiste exclusivamente en el informe de gestión, y no se ha detectado ninguna incorrección material en dicho informe.</li> <li>• Se presentan cifras comparativas y las cuentas anuales correspondientes al periodo anterior fueron auditadas por un auditor predecesor. Las disposiciones legales o reglamentarias no prohíben al auditor hacer referencia al informe de auditoría del auditor predecesor en lo relativo a las cifras correspondientes de periodos anteriores y el auditor ha decidido hacerlo.</li> <li>• Los responsables de la supervisión de las cuentas anuales son distintos de los responsables de la formulación de las cuentas anuales por cuanto que la entidad cuenta con una comisión de auditoría que, conforme al artículo 529 quaterdecies, apartado 4 c), del texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital, aprobado por Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio, es responsable de supervisar el proceso de elaboración y presentación de la información financiera preceptiva.</li> <li>• Además de la auditoría de las cuentas anuales, el auditor tiene otras responsabilidades de información, de acuerdo con lo exigido por la normativa</li> </ul>
--	---

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

	<p>vigente en relación con las entidades de interés público, como son:</p> <ul style="list-style-type: none"><li>○ Confirmar que la opinión es coherente con el informe adicional para la comisión de auditoría.</li><li>○ Indicar la fecha de designación y el periodo total de contratación ininterrumpida incluyendo renovaciones.</li><li>○ Incluir la declaración sobre servicios prestados. En este ejemplo, existen servicios, además de la auditoría legal, prestados a la entidad auditada que han de indicarse al no haberse informado de ello, en este caso, ni en el informe de gestión ni en las cuentas anuales. No se incluyen los servicios prestados a las entidades vinculadas por una relación de control con la entidad auditada al figurar dicha información en las cuentas anuales consolidadas presentadas del Grupo en el que la entidad se encuentra integrada.</li></ul>
--	--

<b>INFORME DE AUDITORÍA EMITIDO POR UN AUDITOR INDEPENDIENTE</b>	<b>INFORME DE AUDITORÍA DE CUENTAS ANUALES EMITIDO POR UN AUDITOR INDEPENDIENTE</b>
<p>A los accionistas de la sociedad ABC [o al destinatario que corresponda]</p>	<p>A los accionistas de ABC, S.A. [Destinatario correspondiente] [por encargo de...]<sup>2</sup>:</p>
<b>Informe sobre la auditoría de los estados financieros<sup>2</sup></b>	<b>Informe sobre las cuentas anuales</b>
<b>Opinión</b>	<b>Opinión</b>
<p>Hemos auditado los estados financieros de la sociedad ABC (la Sociedad), 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 las notas explicativas de los estados financieros que incluyen un resumen de las políticas contables significativas.</p>	<p>Hemos auditado las cuentas anuales de ABC, S.A. (la Sociedad), 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 terminado en dicha fecha.</p>
<p>En nuestra opinión, los estados financieros adjuntos presentan fielmente, en todos los aspectos materiales, (<i>o expresan la imagen fiel de</i>) la situación financiera de la Sociedad a 31 de diciembre de 20X1, así como (<i>de</i>) sus resultados y flujos de efectivo correspondientes al ejercicio terminado en dicha fecha, de conformidad con las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF).</p>	<p>En nuestra opinión, las cuentas anuales adjuntas expresan, en todos los aspectos significativos, la imagen fiel del patrimonio y de la situación financiera de la Sociedad 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 el marco normativo de información financiera que resulta de aplicación (que se identifica en la nota X de la memoria) y, en particular, con los principios y criterios contables contenidos en el mismo.</p>
<b>Fundamento de la opinión</b>	<b>Fundamento de la opinión</b>
<p>Hemos llevado a cabo nuestra auditoría de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría (NIA). Nuestras responsabilidades de acuerdo con dichas normas se describen más adelante en la sección <i>Responsabilidades del auditor en relación con la auditoría de los estados financieros</i> de nuestro informe. Somos independientes de la Sociedad de conformidad con los requerimientos de ética aplicables a nuestra auditoría de los estados financieros en [jurisdicción] y hemos cumplido las demás responsabilidades de ética de conformidad con esos requerimientos. Consideramos que la evidencia de auditoría que hemos obtenido proporciona una base suficiente y adecuada para nuestra opinión.</p>	<p>Hemos llevado a cabo nuestra auditoría de conformidad con la normativa reguladora de la actividad de auditoría de cuentas vigente en España. Nuestras responsabilidades de acuerdo con dichas normas se describen más adelante en la sección <i>Responsabilidades del auditor en relación con la auditoría de las cuentas anuales</i> de nuestro informe.</p>
	<p>Somos independientes de la Sociedad de conformidad con los requerimientos de ética, incluidos los de independencia, que son aplicables a nuestra auditoría de las cuentas anuales en España según lo exigido por la normativa reguladora de la actividad de auditoría de cuentas. En este sentido, no hemos prestado servicios distintos a los de la auditoría de cuentas ni han concurrido</p>

	<p><b>Párrafo de énfasis<sup>3</sup></b></p> <p>Llamamos la atención sobre la Nota X de los estados financieros, que describe los efectos de un incendio en las instalaciones de producción de la Sociedad. Nuestra opinión no ha sido modificada en relación con esta cuestión.</p> <p><b>Cuestiones clave de la auditoría</b></p> <p>Las cuestiones clave de la auditoría son aquellas cuestiones que, según nuestro juicio profesional, han sido de la mayor significatividad en nuestra auditoría de los estados financieros del periodo actual. Estas cuestiones han sido tratadas en el contexto de nuestra auditoría de los estados financieros en su conjunto y en la formación de nuestra opinión sobre estos, y no expresamos una opinión por separado sobre esas cuestiones.</p> <p><i>[Descripción de cada cuestión clave de la auditoría de conformidad con la NIA 701].</i></p> <p><b>Otra cuestión</b></p> <p>Los estados financieros de la sociedad ABC correspondientes al ejercicio terminado a 31 de diciembre de 20X0 fueron auditados por otro auditor que expresó una opinión no modificada (favorable) sobre dichos estados financieros el 31 de marzo de 20X1.</p> <p>situaciones o circunstancias que, de acuerdo con lo establecido en la citada normativa reguladora, hayan afectado a la necesaria independencia de modo que se haya visto comprometida.</p> <p>Consideramos que la evidencia de auditoría que hemos obtenido proporciona una base suficiente y adecuada para nuestra opinión.</p> <p><b>Párrafo de énfasis<sup>3</sup></b></p> <p>Llamamos la atención sobre la Nota X de las cuentas anuales, que describe los efectos de un incendio en las instalaciones de producción de la Sociedad. Nuestra opinión no ha sido modificada en relación con esta cuestión.</p> <p><b>Cuestiones clave de la auditoría</b></p> <p>Las cuestiones clave de la auditoría son aquellas cuestiones que, según nuestro juicio profesional, han sido de la mayor significatividad en nuestra auditoría de las cuentas anuales del periodo actual. Estas cuestiones han sido tratadas en el contexto de nuestra auditoría de las cuentas anuales en su conjunto y en la formación de nuestra opinión sobre éstas, y no expresamos una opinión por separado sobre esas cuestiones.</p> <p><i>[Descripción de cada cuestión clave de la auditoría de conformidad con la NIA-ES 701 incluyendo, al menos:</i></p> <ul style="list-style-type: none"><li><i>i) los riesgos considerados más significativos de que existan incorrecciones materiales, incluidas las debidas a fraude,</i></li><li><i>ii) un resumen de la respuesta del auditor a dichos riesgos, y</i></li><li><i>iii) en su caso, las observaciones esenciales derivadas de dichos riesgos.</i></li></ul> <p><i>Y, cuando sea pertinente, se incluirá una referencia clara a las informaciones importantes recogidas en las cuentas anuales.]</i></p> <p><b>Otras cuestiones</b></p> <p>Las cuentas anuales de ABC S.A., correspondientes al ejercicio terminado a 31 de diciembre de 20X0 fueron auditadas por otro auditor que expresó una opinión favorable</p>
--	--

<p><b>Otra información [u otro título si es adecuado, como <i>Información distinta de los estados financieros y del informe de auditoría correspondiente</i>]</b></p> <p>[Informe de conformidad con los requerimientos de información de la NIA 720 (Revisada) – véase Ejemplo 1 del Anexo 2 de la NIA 720 (Revisada)].</p> <p><b>Responsabilidades de la dirección y de los responsables del gobierno de la entidad en relación con los estados financieros<sup>4</sup></b></p> <p>[Informe de conformidad con la NIA 700 (Revisada) – véase Ejemplo 1 de la NIA 700 (Revisada)].</p> <p><b>Responsabilidades del auditor en relación con la auditoría de los estados financieros</b></p> <p>[Informe de conformidad con la NIA 700 (Revisada) – véase Ejemplo 1 de la NIA 700 (Revisada)].</p> <p><b>Informe sobre otros requerimientos legales y reglamentarios</b></p> <p>[Informe de conformidad con la NIA 700 (Revisada) – véase Ejemplo 1 de la NIA 700 (Revisada)].</p> <p>El socio del encargo de la auditoría que origina este informe de auditoría emitido por un auditor independiente es [nombre].</p> <p>[Firma en nombre de la firma de auditoría, en nombre propio o en nombre de ambos, según proceda en la jurisdicción de que se trate]</p> <p>[Dirección del auditor]</p> <p>[Fecha]</p>	<p>sobre dichas cuentas anuales el 31 de marzo de 20X1.</p> <p><b>Otra información: Informe de gestión</b></p> <p>[Informe de conformidad con la NIA-ES 720 (Revisada) – véanse Ejemplos 1 del Anexo 2 de la NIA-ES 720 (Revisada)], considerando los aspectos de cada uno de ellos que mejor se adapten a las circunstancias.</p> <p><b>Responsabilidad de los administradores y de la comisión de auditoría en relación con las cuentas anuales<sup>4</sup></b></p> <p>[Informe de conformidad con la NIA-ES 700 (Revisada) – véase Ejemplo 1 de la NIA-ES 700 (Revisada).]</p> <p><b>Responsabilidades del auditor en relación con la auditoría de las cuentas anuales</b></p> <p>[Informe de conformidad con la NIA-ES 700 (Revisada) – véase Ejemplo 1 de la NIA-ES 700 (Revisada)].</p> <p><b>Informe sobre otros requerimientos legales y reglamentarios</b></p> <p>[Informe de conformidad con la NIA-ES 700 (Revisada) – véase Ejemplo 1 de la NIA-ES 700 (Revisada)].</p> <p>[Nombre y número del ROAC del auditor]</p> <p>[Firma del auditor]</p> <p>[Fecha del informe de auditoría]</p> <p>[Dirección del auditor y en el caso de sociedad de auditoría dirección y número del ROAC de la sociedad]</p>
--	--

<sup>1</sup> NIA 600 (Revisada), *Consideraciones especiales – Auditorías de estados financieros de grupos (incluido el trabajo de los auditores de componentes)*.

<sup>1</sup> NIA-ES 600 (Revisada), *Consideraciones especiales – Auditorías de estados financieros de grupos (incluido el trabajo de los auditores de componentes)*.

<sup>2</sup> De acuerdo con el artículo 5.1.a) de la LAC y con el artículo 10.2.a) del RUE, deberán identificarse las personas a las que vaya destinado el trabajo y las personas que lo encargaron. Esta última

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

	mención podrá eliminarse cuando el nombramiento se haya realizado por la Junta General de Accionistas.
<sup>2</sup> El subtítulo <i>Informe sobre la auditoría de los estados financieros</i> no es necesario en aquellas circunstancias en las que no sea procedente el segundo subtítulo, <i>Informe sobre otros requerimientos legales y reglamentarios</i> .	
<sup>3</sup> Como se indica en el apartado A16, un párrafo de énfasis se puede situar, bien directamente antes, bien después de la sección <i>Cuestiones clave de la auditoría</i> basándose en el juicio del auditor con respecto a la significatividad relativa de la información que se incluye en el párrafo de énfasis.	<sup>3</sup> Como se indica en el apartado A16, un párrafo de énfasis se puede situar, bien directamente antes, bien después de la sección <i>Cuestiones clave de la auditoría</i> basándose en el juicio del auditor con respecto a la significatividad relativa de la información que se incluye en el párrafo de énfasis.
<sup>4</sup> En estos ejemplos de informes de auditoría, es posible que los términos dirección y responsables del gobierno de la entidad tengan que ser sustituidos por otro término que sea adecuado en el contexto del marco legal de la jurisdicción de que se trate.	<sup>4</sup> El término de administradores se ha de sustituir, en su caso, por el órgano responsable de la formulación de las cuentas anuales considerando el marco legal aplicable a la entidad auditada. Las referencias a la comisión de auditoría se harán al órgano que desempeñe las funciones equivalentes en los casos en los que la entidad no tenga tal comisión (artículo 11 del RUE).

## Anexo 4

(Ref: Apartado A8)

### Ejemplo de un informe de auditoría emitido por un auditor independiente con una opinión con salvedades debido al incumplimiento del marco de información financiera aplicable y que contiene un párrafo de énfasis

En relación con el ejemplo de informe de auditoría que figura en este Anexo, debe tenerse en cuenta lo siguiente:

- La NIA, en su versión original, recoge en el Anexo 4 un ejemplo de informe. Sin embargo, este ejemplo no incluye todos los aspectos que, de acuerdo con la LAC y su normativa de desarrollo, resultan obligatorios en el informe de auditoría de un encargo de auditoría de cuentas realizado de acuerdo con la normativa reguladora de auditoría de cuentas vigente en España.
- En este sentido, se incluye adicionalmente el ejemplo de informe adaptado a la normativa reguladora de auditoría de cuentas vigente en España sobre las cuentas anuales.
- Por ello, figuran a doble columna: en la primera, el ejemplo de informe recogido en la NIA, y, en la segunda, el ejemplo de informe adaptado de acuerdo con la normativa reguladora de auditoría de cuentas vigente en España.
- A este respecto, debe tenerse en cuenta que el ejemplo de informe de auditoría adaptado que se presenta en este Anexo, cuyo formato y terminología deben seguir los auditores de cuentas, tiene la finalidad de conseguir la mayor uniformidad de redacción posible al objeto de facilitar la comprensión a los usuarios de dicho informe. No obstante, la terminología del citado informe deberá adaptarse atendiendo al tipo de entidad de que se trate, al marco normativo de información financiera aplicable en España a la entidad auditada y a las circunstancias que concurren. 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. Asimismo, también es obligatorio utilizar títulos específicos para los diferentes elementos del informe.

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

EJEMPLO SEGÚN NIA	EJEMPLO SEGÚN NORMATIVA REGULADORA DE AUDITORÍA DE CUENTAS VIGENTE EN ESPAÑA
<p>Ejemplo de un informe de auditoría con una opinión con salvedades debido al incumplimiento del marco de información financiera aplicable y que contiene un párrafo de énfasis</p> <p>Este ejemplo de informe de auditoría está basado en que concurren las siguientes circunstancias:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Auditoría de un conjunto completo de estados financieros de una entidad que no es una entidad cotizada preparados de conformidad con un marco de imagen fiel. La auditoría no es una auditoría de un grupo (es decir, no es aplicable la NIA 600 (Revisada)).</li> <li>• Los estados financieros han sido preparados por la dirección de la entidad de conformidad con las NIIF (un marco de información con fines generales).</li> <li>• Los términos del encargo de auditoría reflejan la descripción de la responsabilidad de la dirección que recoge la NIA 210, en relación con los estados financieros.</li> <li>• El incumplimiento del marco de información financiera aplicable ha dado lugar a una opinión con salvedades.</li> <li>• Los requerimientos de ética que son de aplicación a la auditoría son los de la jurisdicción.</li> <li>• Basándose en la evidencia de auditoría obtenida, el auditor ha concluido que no existe una incertidumbre material relacionada con hechos o con condiciones que puedan generar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento de conformidad con la NIA 570 (Revisada).</li> <li>• Entre la fecha de los estados financieros y la fecha del informe de auditoría se ha producido un incendio en las instalaciones</li> </ul>	<p>Ejemplo de un informe de auditoría con una opinión con salvedades debido al incumplimiento del marco de información financiera aplicable y que contiene un párrafo de énfasis</p> <p>Este ejemplo de informe de auditoría está basado en que concurren las siguientes circunstancias:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Auditoría de cuentas anuales de una entidad que no es de interés público formuladas de conformidad con el marco normativo de información financiera aplicable en España. La auditoría no es una auditoría de un grupo y, en este caso, no es aplicable la NIA-ES 600 (Revisada).</li> <li>• Las cuentas anuales han sido formuladas por el órgano de administración de la entidad, de conformidad con el marco normativo de información financiera que resulte de aplicación.</li> <li>• Los términos del encargo de auditoría reflejan la descripción de la responsabilidad del órgano de administración que recoge la NIA-ES 210, en relación con las cuentas anuales.</li> <li>• El incumplimiento del marco de información financiera aplicable ha dado lugar a una opinión con salvedades.</li> <li>• Los requerimientos de ética aplicables, incluidos los de independencia, son los establecidos en la normativa reguladora de auditoría vigente en España.</li> <li>• Basándose en la evidencia de auditoría obtenida, el auditor ha concluido que no existe una incertidumbre material relacionada con hechos o con condiciones que puedan generar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento de conformidad con la NIA-ES 570 (Revisada).</li> </ul>

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

<p>de producción de la entidad que ha sido revelado como un hecho posterior al cierre. A juicio del auditor, la cuestión es tan importante que resulta fundamental para que los usuarios comprendan los estados financieros. La cuestión no ha requerido atención significativa del auditor en la auditoría de los estados financieros del periodo actual.</p> <ul style="list-style-type: none"><li>• El auditor no está obligado a comunicar las cuestiones clave de la auditoría de conformidad con la NIA 701 y ha decidido no hacerlo por algún otro motivo.</li><li>• El auditor ha obtenido toda la otra información antes de la fecha del informe de auditoría y no ha detectado ninguna incorrección material en la misma.</li><li>• Los responsables de la supervisión de los estados financieros son distintos de los responsables de la preparación de los estados financieros.</li><li>• Además de la auditoría de los estados financieros, el auditor tiene otras responsabilidades de información impuestas por la legislación local.</li></ul>	<ul style="list-style-type: none"><li>• Entre la fecha de las cuentas anuales y la fecha del informe de auditoría se ha producido un incendio en las instalaciones de producción de la entidad que ha sido revelado como un hecho posterior al cierre. A juicio del auditor, la cuestión es tan importante que resulta fundamental para que los usuarios comprendan los estados financieros. La cuestión no ha requerido atención significativa por parte del auditor en la auditoría de las cuentas anuales del periodo actual.</li><li>• El auditor ha de comunicar los riesgos considerados más significativos de conformidad con el art. 5 LAC, y no considera que ha de comunicar otros asuntos como riesgos más significativos, distintos de los que motivaron la salvedad.</li><li>• El auditor ha obtenido toda la otra información antes de la fecha del informe de auditoría, que consiste exclusivamente en el informe de gestión, y no ha detectado ninguna incorrección material en el mismo.</li><li>• Los responsables de la supervisión de las cuentas anuales son los mismos que los responsables de la formulación de las cuentas anuales.</li><li>• Las disposiciones legales locales no imponen al auditor otras responsabilidades de información. El auditor elige referirse a la descripción de la responsabilidad del auditor incluida en un Anexo del informe de auditoría.</li></ul>
--	---

INFORME DE AUDITORÍA EMITIDO POR UN AUDITOR INDEPENDIENTE	INFORME DE AUDITORÍA DE CUENTAS ANUALES EMITIDO POR UN AUDITOR INDEPENDIENTE
<p>A los accionistas de la sociedad ABC [o al destinatario que corresponda]</p>	<p>A los accionistas de ABC, S.A. [Destinatario correspondiente] [por encargo de...]<sup>1</sup>:</p>
<p><b>Informe sobre la auditoría de los estados financieros<sup>1</sup></b></p>	
<p><b>Opinión con salvedades</b></p>	<p><b>Opinión con salvedades</b></p>
<p>Hemos auditado los estados financieros de la sociedad ABC (la Sociedad), 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 las notas explicativas de los estados financieros que incluyen un resumen de las políticas contables significativas.</p>	<p>Hemos auditado las cuentas anuales de ABC, S.A. (la Sociedad), 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 terminado en dicha fecha.</p>
<p>En nuestra opinión, excepto por los efectos de la cuestión descrita en la sección <i>Fundamento de la opinión con salvedades</i> de nuestro informe, los estados financieros adjuntos presentan fielmente, en todos los aspectos materiales, (o expresan la imagen fiel de) la situación financiera de la Sociedad 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 (NIIF).</p>	<p>En nuestra opinión, excepto por los efectos de la cuestión descrita en la sección <i>Fundamento de la opinión con salvedades</i> de nuestro informe, las cuentas anuales adjuntas expresan, en todos los aspectos significativos, la imagen fiel del patrimonio y de la situación financiera de la Sociedad 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 el marco normativo de información financiera que resulta de aplicación (que se identifica en la nota X de la memoria) y, en particular, con los principios y criterios contables contenidos en el mismo.</p>
<p><b>Fundamento de la opinión con salvedades</b></p>	<p><b>Fundamento de la opinión con salvedades</b></p>
<p>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 NIIF. 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</p>	<p>Los valores negociables a corto plazo de la Sociedad están valorados en el balance en xxx. Los administradores no han actualizado estos valores a valor de mercado sino que, en su lugar, los han registrado al coste, lo que constituye un incumplimiento del marco normativo de información financiera aplicable. Los registros de la Sociedad indican que, si los administradores hubieran actualizado los valores negociables a valor de mercado, la Sociedad habría reconocido unas pérdidas no realizadas de xxx en la cuenta de pérdidas y ganancias del ejercicio. El valor registrado de los valores negociables en el balance se habría</p>

<p>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.</p>	<p>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.</p>
<p>Hemos llevado a cabo nuestra auditoría de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría (NIA). Nuestras responsabilidades de acuerdo con dichas normas se describen más adelante en la sección <i>Responsabilidades del auditor en relación con la auditoría de los estados financieros</i> de nuestro informe. Somos independientes de la Sociedad de conformidad con los requerimientos de ética aplicables a nuestra auditoría de los estados financieros en [jurisdicción] y hemos cumplido las demás responsabilidades de ética de conformidad con esos requerimientos. Consideramos que la evidencia de auditoría que hemos obtenido proporciona una base suficiente y adecuada para nuestra opinión con salvedades.</p>	<p>Hemos llevado a cabo nuestra auditoría de conformidad con la normativa reguladora de la actividad de auditoría de cuentas vigente en España. Nuestras responsabilidades de acuerdo con dichas normas se describen más adelante en la sección <i>Responsabilidades del auditor en relación con la auditoría de las cuentas anuales</i> de nuestro informe.</p>
<p>Somos independientes de la Sociedad de conformidad con los requerimientos de ética, incluidos los de independencia, que son aplicables a nuestra auditoría de las cuentas anuales en España, según lo exigido por la normativa reguladora de la actividad de auditoría de cuentas. En este sentido, no hemos prestado servicios distintos a los de la auditoría de cuentas ni han concurrido situaciones o circunstancias que, de acuerdo con lo establecido en la citada normativa reguladora, hayan afectado a la necesaria independencia de modo que se haya visto comprometida.</p>	<p>Consideramos que la evidencia de auditoría que hemos obtenido proporciona una base suficiente y adecuada para nuestra opinión con salvedades.</p>
<p><b>Párrafo de énfasis – Efectos de un incendio</b></p> <p>Llamamos la atención sobre la Nota X de los estados financieros, que describe los efectos de un incendio en las instalaciones de producción de la Sociedad. Nuestra opinión no ha sido modificada en relación con esta cuestión.</p>	<p><b>Párrafo de énfasis</b></p> <p>Llamamos la atención sobre la Nota X de las cuentas anuales, que describe los efectos de un incendio en las instalaciones de producción de la Sociedad. Nuestra opinión no ha sido modificada en relación con esta cuestión.</p>
	<p><b>Aspectos más relevantes de la auditoría</b></p> <p>Los aspectos más relevantes de la auditoría son aquellos que, según nuestro juicio profesional, han sido considerados como los riesgos de incorrección material más significativos en nuestra auditoría de las cuentas anuales del periodo actual. Estos riesgos han sido tratados en el contexto de nuestra auditoría de las cuentas anuales en su conjunto, y en la</p>

	<p>formación de nuestra opinión sobre éstos, y no expresamos una opinión por separado sobre esos riesgos.</p> <p>Excepto por la cuestión descrita en la sección <i>Fundamento de la opinión con salvedades</i> hemos determinado que no existen otros riesgos más significativos considerados en la auditoría que se deban comunicar en nuestro informe.</p> <p><b>Otra información: Informe de gestión</b></p> <p>[Informe de conformidad con la NIA-ES 720 (Revisada) – véase Ejemplo 1b del Anexo 2 de la NIA-ES 720 (Revisada)].</p> <p><b>Responsabilidad de los administradores en relación con las cuentas anuales<sup>2</sup></b></p> <p>[Informe de conformidad con la NIA-ES 700 (Revisada) – véase Ejemplo 3 de la NIA-ES 700 (Revisada)].</p> <p><b>Responsabilidades del auditor en relación con la auditoría de los estados financieros</b></p> <p>[Informe de conformidad con la NIA-ES 700 (Revisada) – véase Ejemplo 3 de la NIA-ES 700 (Revisada)].</p> <p><b>Responsabilidades del auditor en relación con la auditoría de las cuentas anuales</b></p> <p>[Nombre y número del ROAC del auditor]</p> <p>[Firma del auditor]</p> <p>[Fecha del informe de auditoría]</p> <p>[Dirección del auditor y en el caso de sociedad de auditoría dirección y número del ROAC de la sociedad]</p>
--	--

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

	<sup>1</sup> De acuerdo con el artículo 5.1.a) de la LAC, deberán identificarse las personas a las que vaya destinado el trabajo y las personas que lo encargaron. Esta última mención podrá eliminarse cuando el nombramiento se haya realizado por la Junta General de Accionistas.
<sup>1</sup> El subtítulo <i>Informe sobre la auditoría de los estados financieros</i> no es necesario en aquellas circunstancias en las que no sea procedente el segundo subtítulo, <i>Informe sobre otros requerimientos legales o reglamentarios</i> .	
<sup>2</sup> U otro término adecuado según el marco legal de la jurisdicción de que se trate.	<sup>2</sup> El término de administradores se ha de sustituir, en su caso, por el órgano responsable de la formulación de las cuentas anuales considerando el marco legal aplicable a la entidad auditada.