

**NORMA INTERNACIONAL DE AUDITORÍA 706**

**PÁRRAFOS DE ÉNFASIS Y PÁRRAFOS DE OTROS ASUNTOS EN EL**

**DICTAMEN DEL AUDITOR INDEPENDIENTE**

(Entra en vigor para las auditorías de estados financieros por periodos que comiencen en o después del 15 de diciembre de 2009)

**CONTENIDO**

|  | Párrafo |
|--|---------|
| <b>Introducción</b>  |         |
| Alcance de esta NIA .....  | 1-2     |
| Fecha de vigencia .....  | 3       |
| <b>Objetivo</b> .....  | 4       |
| <b>Definiciones</b> .....  | 5       |
| <b>Requisitos</b>  |         |
| Párrafos de énfasis en el dictamen del auditor .....                                 | 6-7     |
| Párrafos de otros asuntos en el dictamen del auditor .....                           | 8       |
| Comunicaciones con los encargados del gobierno corporativo .....                     | 9       |
| <b>Aplicación y otros documentos explicativos</b>                                    |         |
| Párrafos de énfasis en el dictamen del auditor .....                                 | A1-A4   |
| Párrafos de otros asuntos en el dictamen del auditor .....                           | A5-A11  |
| Comunicaciones con los encargados del gobierno corporativo .....                     | A12     |
| <br>   |         |
| Apéndice 1. Lista de las NIA que contienen requisitos para párrafos de énfasis       |         |
| <br>   |         |
| Apéndice 2. Lista de las NIA que contienen requisitos para párrafos de otros asuntos |         |
| <br>   |         |
| Apéndice 3. Ejemplo de dictamen de un auditor que incluye un párrafo de énfasis      |         |

La Norma Internacional de Auditoría (NIA) 706, *Párrafos de énfasis y párrafos de otros asuntos en el dictamen del auditor independiente*, deberá leerse junto con la NIA 200, *Objetivos generales del auditor independiente y conducción de una auditoría*, de acuerdo con las Normas Internacionales de Auditoría.

## Introducción **Alcance**

### de esta NIA

1. Esta Norma Internacional de Auditoría (NIA) trata acerca de la comunicación adicional en el dictamen del auditor, cuando el auditor considera necesario:
  - a) Llamar la atención de los usuarios hacia un asunto o asuntos presentados o revelados en los estados financieros, cuya importancia es fundamental para que los usuarios puedan entender los estados financieros; o
  - b) Llamar la atención de los usuarios hacia algún asunto o asuntos adicionales a los presentados o revelados en los estados financieros, que son importantes para que los usuarios puedan entender la auditoría, las responsabilidades del auditor o el dictamen del auditor.
2. Los apéndices 1 y 2 identifican las NIA que contienen requisitos específicos para que el auditor incluya párrafos de énfasis o párrafos de otros asuntos en el dictamen del auditor. En esas circunstancias, los requisitos en esta NIA sobre la forma y ubicación de dichos párrafos son aplicables.

### Fecha de vigencia

3. Esta NIA entra en vigor para las auditorías de estados financieros de los periodos que comiencen en o después del 15 de diciembre de 2009.

### Objetivo

4. El objetivo del auditor, que se ha formado una opinión sobre los estados financieros, es llamar la atención de los usuarios, cuando a su juicio sea necesario hacerlo, a través de una clara comunicación adicional en el dictamen del auditor, hacia:
  - a) Un asunto que, aunque esté presentado o revelado de manera apropiada en los estados financieros, tiene tal importancia que es fundamental para que los usuarios entiendan los estados financieros; o
  - b) Según proceda, cualquier otro asunto que sea importante para que los usuarios puedan entender la auditoría, las responsabilidades del auditor o el dictamen del auditor.

## Definiciones

5. Para los fines de las NIA, los siguientes términos tienen los significados siguientes:
  - a) **Párrafo de énfasis.** Un párrafo que se incluye en el dictamen del auditor, que se refiere a un asunto presentado o revelado de manera apropiada en los estados financieros que, a juicio del auditor, es de tal importancia que es fundamental para que los usuarios puedan entender los estados financieros.
  - b) **Párrafo de otro asunto.** Un párrafo que se incluye en el dictamen del auditor que se refiere a un asunto distinto de los presentados o revelados en los estados financieros que, a juicio del auditor, es relevante para que los usuarios entiendan la auditoría, las responsabilidades del auditor o el dictamen del auditor.

## Requisitos

### **Párrafos de énfasis en el dictamen del auditor**

6. Si el auditor considera necesario llamar la atención de los usuarios hacia un asunto presentado o revelado en los estados financieros que, a su juicio, es de tal importancia que es fundamental para que los usuarios entiendan los estados financieros, deberá incluir un párrafo de énfasis en el dictamen del auditor, siempre y cuando haya obtenido suficiente evidencia de auditoría apropiada de que el asunto no tiene representaciones erróneas en los estados financieros. Dicho párrafo deberá referirse únicamente a la información presentada o revelada en los estados financieros. (Ref. Párr. A1-A2.)
7. Cuando el auditor incluya un párrafo de énfasis en el dictamen, deberá:
  - a) Incluirlo inmediatamente después del párrafo de opinión en el dictamen del auditor;
  - b) Utilizar el título: "Énfasis de asunto", u otro título adecuado;
  - c) Incluir en el párrafo una clara referencia al asunto que se está enfatizando y en qué parte de los estados financieros puede encontrarse las revelaciones importantes que describen por completo el asunto; e
  - d) Indicar que la opinión del auditor no está modificada en lo que se refiere al párrafo de énfasis. (Ref. Párr. A3-A4.)

### **Párrafos de otros asuntos en el dictamen del auditor**

8. Si el auditor considera necesario comunicar un asunto adicional a los presentados o revelados en los estados financieros que, a su juicio, es importante para que los usuarios entiendan la auditoría, las responsabilidades del auditor o el dictamen del auditor, y la legislación o normatividad no lo prohíbe, el auditor deberá hacerla en un párrafo en el dictamen del auditor, con el título: "Otro asunto", u otro título adecuado. El auditor deberá incluir este párrafo inmediatamente después del párrafo de opinión y de cualquier párrafo de énfasis, o en otra parte del dictamen del auditor si el contenido del párrafo de otro asunto es importante para la sección: "Otras responsabilidades de informar". (Ref. Párr. A5-A11.)

### **Comunicaciones con los encargados del gobierno corporativo**

9. Si el auditor espera incluir un párrafo de énfasis o un párrafo de otro asunto en el dictamen, deberá comunicar a los encargados del gobierno corporativo esta expectativa, así como la redacción propuesta para este párrafo. (Ref. Párr. A12.)

## Aplicación y otros documentos explicativos

### **Párrafos de énfasis en el dictamen del auditor**

#### *Circunstancias en que un párrafo de énfasis puede ser necesario* (Ref. Párr. 6)

- A1. Los ejemplos de circunstancias en que el auditor puede considerar necesario incluir un párrafo de énfasis son:
- Una falta de seguridad sobre el resultado futuro de litigios excepcionales o medidas reglamentarias.
  - Una aplicación anticipada (donde se permita) de una nueva norma de contabilidad (por ejemplo, una nueva norma internacional de información financiera) que tenga un efecto penetrante en los estados financieros, antes de su fecha de vigencia.
  - Una gran catástrofe que ha tenido, o sigue teniendo, un efecto significativo sobre la situación financiera de la entidad.
- A2. El uso generalizado de párrafos de énfasis disminuye la efectividad de la comunicación del auditor sobre esos asuntos. Además, incluir en un párrafo de énfasis más información que la presentada o revelada en los estados financieros, puede implicar que el asunto no fuera presentado o revelado de manera apropiada; en consecuencia, el párrafo 6 limita el uso de un párrafo de énfasis a los asuntos presentados o revelados en los estados financieros.

#### *Inclusión de un párrafo de énfasis en el dictamen del auditor* (Ref. Párr. 7)

- A3. La inclusión de un párrafo de énfasis en el dictamen del auditor no afecta la opinión del auditor. Un párrafo de énfasis no es un sustituto de:
- a) Que el auditor exprese una opinión con salvedad o una opinión negativa o abstención de opinión, cuando así lo exijan las circunstancias de un trabajo de auditoría específico (consulte la NIA 705);<sup>1</sup> o
  - b) Revelaciones en los estados financieros que el marco de referencia de información financiera aplicable exija hacer a la administración.
- A4. El ejemplo de dictamen del apéndice 3 incluye un párrafo de énfasis en el dictamen de un auditor que contiene una opinión con salvedad.

---

<sup>1</sup> NIA 705, *Modificaciones a la opinión en el dictamen del auditor independiente.*

### **Párrafos de otros asuntos en el dictamen del auditor (Ref. Párr. 8)**

#### *Circunstancias en que un párrafo de otro asunto puede ser necesario*

Cuando es relevante para que los usuarios puedan entender la auditoría

- A5. En el raro caso de que el auditor no pueda retirarse de un trabajo, a pesar de que el posible efecto de la incapacidad para obtener suficiente evidencia de auditoría apropiada, debido a una limitación en el alcance de la auditoría impuesta por la administración, es penetrante,<sup>2</sup> el auditor puede considerar necesario incluir un párrafo de otro asunto en el dictamen del auditor para explicar por qué no es posible que el auditor se retire del trabajo.

Cuando es relevante para que los usuarios puedan entender las responsabilidades del auditor o el dictamen del auditor

- A6. La legislación, normatividad o las prácticas generalmente aceptadas en una jurisdicción pueden exigir o permitir que el auditor abunde en los asuntos que proporcionan una explicación complementaria de las responsabilidades del auditor en la auditoría de los estados financieros o del dictamen del auditor respectivo. Cuando proceda, puede usarse uno o más subtítulos para describir el contenido del párrafo de otro asunto.
- A7. Un párrafo de otro asunto no aborda los casos en que el auditor tiene otras responsabilidades de informar que son adicionales a la responsabilidad del auditor de informar sobre los estados financieros, prevista por las NIA (consulte la sección: "Otras responsabilidades de informar" de la NIA 700),<sup>3</sup> ni cuando se la ha pedido al auditor que realice e informe sobre procedimientos específicos adicionales o que exprese una opinión sobre asuntos especiales.

Dictamen de más de un juego de estados financieros

- A8. Una entidad puede preparar un juego de estados financieros de acuerdo con un marco de referencia de propósito general (por ejemplo, el marco de referencia nacional) y otro juego de estados financieros de acuerdo con otro marco de referencia de propósito general (por ejemplo, las normas internacionales de información financiera), y contratar al auditor para dictaminar ambos juegos de estados financieros. Si el auditor ha determinado que los marcos de referencia son aceptables en las circunstancias respectivas, puede incluir un párrafo de otro asunto en el dictamen del auditor, refiriéndose al hecho de que la misma entidad ha preparado otro juego de estados financieros, de acuerdo con otro marco de

---

<sup>2</sup> Consulte el párrafo 13b), ii) de la NIA 705 para una discusión de esta circunstancia.

<sup>3</sup> NIA 700, *Formación de una opinión y dictamen sobre los estados financieros*, párrafos 38-39.

referencia de propósito general y que el auditor ha emitido un dictamen sobre esos estados financieros.

#### Restricción sobre la distribución o el uso del dictamen del auditor

- A9. Los estados financieros preparados para un propósito especial pueden prepararse de acuerdo con un marco de referencia de propósito general, porque sus destinatarios han determinado que dichos estados financieros de propósito general, satisfacen sus necesidades de información financiera. Puesto que el dictamen del auditor está dirigido a usuarios específicos, el auditor puede considerar necesario en las circunstancias incluir un párrafo de otro asunto, declarando que el dictamen del auditor está dirigido exclusivamente a los usuarios previstos, y no debe ser distribuido ni utilizado por terceros.

#### *Inclusión de un párrafo de otro asunto en el dictamen del auditor*

- A10. El contenido de un párrafo de otro asunto refleja claramente que no es obligatorio presentar ni revelar dicho asunto en los estados financieros. Un párrafo de otro asunto no incluye información que el auditor tenga prohibido proporcionar por legislación, normatividad u otras normas profesionales, por ejemplo, las normas éticas relativas a la confidencialidad de la información. Un párrafo de otro asunto tampoco incluye la información que la administración está obligada a proporcionar.
- A11. La ubicación de un párrafo de otro asunto depende de la naturaleza de la información que será comunicada. Cuando un párrafo de otro asunto se incluye para llamar la atención de los usuarios hacia un asunto importante, con el fin de que entiendan la auditoría de los estados financieros, el párrafo se incluye inmediatamente después del párrafo de opinión y cualquier párrafo de énfasis. Cuando un párrafo de otro asunto se incluye para llamar la atención de los usuarios hacia un asunto referente a "Otras responsabilidades de informar", tratadas en el dictamen del auditor, el párrafo puede incluirse en la sección subtitulada: "Informe sobre otros requisitos legales y normativos". De manera alternativa, cuando sea importante para todas las responsabilidades del auditor o para que los usuarios entiendan el dictamen del auditor, el párrafo de otro asunto puede incluirse en una sección independiente después del dictamen sobre los estados financieros y del informe sobre otros requisitos legales y normativos.

#### **Comunicaciones con los encargados del gobierno corporativo (Ref. Párr. 9)**

- A12. Esta comunicación permite a los encargados del gobierno corporativo ser conscientes de la naturaleza de cualquier asunto específico que el auditor quiera destacar en el dictamen del auditor, y les proporciona la oportunidad de obtener más explicaciones del auditor, en caso necesario. Cuando la inclusión de un párrafo

de otro asunto sobre una cuestión particular en el dictamen del auditor se repite en cada trabajo sucesivo, el auditor puede determinar que no es necesario repetir la comunicación en cada compromiso.



## Apéndice 1

(Ref. Párr. 2)

### **Lista de las NIA que contienen requisitos para párrafos de énfasis**

Este apéndice identifica los párrafos en otras NIA, vigentes para las auditorías de estados financieros de los ejercicios que comienzan en o después del (15 de diciembre de 2009), que prevén que el auditor incluya un párrafo de énfasis en el dictamen del auditor en determinadas circunstancias. La lista no substituye tener que considerar los requisitos, la aplicación relacionada y otros documentos explicativos en las NIA.

- NIA 210, *Acuerdo de los términos de los trabajos de auditoría*. Párrafo 19b).
- NIA 560, *Hechos posteriores*. Párrafos 12b) y 16.
- NIA 570, *Negocio en marcha*. Párrafo 19.
- NIA 800, *Consideraciones especiales—Auditorías de estados financieros preparados de acuerdo con marcos de referencia de propósito especial*. Párrafo 14.

## Apéndice 2

(Ref. Párr. 2)

### **Lista de las NIA que contienen requisitos para párrafos de otros asuntos**

Este apéndice identifica los párrafos en otras NIA, vigentes para las auditorías de estados financieros de los ejercicios que comienzan en o después del (15 de diciembre de 2009), que prevén que el auditor incluya un párrafo de otro asunto en el dictamen del auditor en determinadas circunstancias. La lista no substituye tener que considerar los requisitos, la aplicación relacionada y otros documentos explicativos en las NIA.

- NIA 560, *Hechos posteriores*. Párrafos 12b) y 16.
- NIA 710, *Información comparativa—Cifras correspondientes y estados financieros comparativos*. Párrafos 13-14, 16-17 y 19.
- NIA 720, *Responsabilidades del auditor relacionadas con otra información en documentos que contienen estados financieros auditados*. Párrafo 10a).

Apéndice 3

(Ref. Párr. A4)

**Ejemplo de dictamen de un auditor que incluye un párrafo de énfasis**

Las circunstancias son las siguientes:

- La auditoría de un juego completo de estados financieros de propósito general, que fue preparado por la administración de la entidad, de acuerdo con las Normas Internacionales de Información Financiera.
- Los términos del trabajo de auditoría reflejan la descripción de la responsabilidad de la administración por los estados financieros, prevista en la NIA 210.<sup>4</sup>
- Existe una falta de seguridad sobre un asunto excepcional pendiente de litigio.
- Una desviación del marco de referencia de información financiera aplicable dio como resultado una opinión con salvedad.
- Además de la auditoría de los estados financieros, el auditor tiene otras responsabilidades de informar, previstas por la legislación local.

DICTAMEN DEL AUDITOR INDEPENDIENTE

[Destinatario apropiado]

**Dictamen sobre los estados financieros<sup>5</sup>**

Hemos auditado los estados financieros adjuntos de la Compañía ABC, que comprenden el balance general al 31 de diciembre de 20X1, y el estado de resultados, el estado de variaciones en el capital contable y el estado de flujo de efectivo para el cierre del ejercicio en esa fecha, y un resumen de políticas contables significativas y otras notas aclaratorias.

---

<sup>4</sup> NIA 210, *Acuerdo de los términos de trabajos de auditoría*.

<sup>5</sup> El subtítulo: "Dictamen sobre los estados financieros" no es necesario en circunstancias en las que el segundo subtítulo: "Informe sobre otros requisitos legales y normativos" no sea aplicable.

### *Responsabilidad de la administración<sup>6</sup> por los estados financieros*

La administración es responsable de la preparación y presentación razonable de estos estados financieros de acuerdo con las Normas Internacionales de Información Financiera,<sup>7</sup> y del control interno necesario para permitir la preparación de estados financieros que estén libres de representación errónea material, ya sea por fraude o error.

### *Responsabilidad del auditor*

Nuestra responsabilidad es expresar una opinión sobre estos estados financieros con base en nuestra auditoría. Realizamos nuestra auditoría de acuerdo con las Normas Internacionales de Auditoría. Dichas normas exigen que cumplamos con requisitos éticos, así como que la auditoría sea planeada y realizada para obtener seguridad razonable sobre si los estados financieros están libres de representación errónea material.

Una auditoría implica realizar procedimientos para obtener evidencia de auditoría sobre los montos y revelaciones en los estados financieros. Los procedimientos seleccionados dependen del juicio del auditor, incluyendo la valoración de los riesgos de representación errónea material en los estados financieros, ya sea por fraude o error. Al hacer esas valoraciones de riesgos, el auditor considera el control interno relevante para la preparación y presentación razonable de los estados financieros por la entidad con el fin de diseñar los procedimientos de auditoría que sean apropiados en las circunstancias, pero no para expresar una opinión sobre la efectividad del control interno de la entidad.<sup>9</sup> Una auditoría también incluye evaluar lo apropiado de las políticas contables usadas y la razonabilidad de las estimaciones contables hechas por la administración, así como evaluar la presentación general de los estados financieros.

---

<sup>6</sup> Éste u otro término que sea apropiado en el contexto del marco de referencia legal en la jurisdicción particular.

<sup>7</sup> Cuando la administración es responsable de preparar estados financieros que presenten un punto de vista verdadero y razonable, este enunciado podría redactarse como: "La administración es responsable de la preparación de estados financieros que presenten un punto de vista verdadero y razonable de acuerdo con las Normas Internacionales de Información Financiera, y del..."

<sup>8</sup> En el caso de la nota al pie de página 7, este enunciado podría redactarse como: "Al hacer esas valoraciones de riesgos, el auditor considera el control interno relevante para la preparación por la entidad de estados financieros que presentan un punto de vista verdadero y razonable, con el fin de diseñar los procedimientos de auditoría que sean apropiados en las circunstancias, pero no para expresar una opinión sobre la efectividad del control interno de la entidad".

<sup>9</sup> En circunstancias en que el auditor también tiene la responsabilidad de expresar una opinión sobre la efectividad del control interno junto con la auditoría de los estados financieros, este enunciado podría redactarse así: "Al hacer esas valoraciones de riesgos, el auditor considera el control interno relevante para la preparación y presentación razonable de los estados financieros por la entidad, para diseñar los procedimientos de auditoría que sean apropiados en las circunstancias". En el caso de la nota al pie de página 7, este enunciado podría redactarse como: "Al hacer esas valoraciones de riesgos, el auditor considera el control interno relevante para la preparación por la entidad de estados financieros que presentan un punto de vista verdadero y razonable, para diseñar los procedimientos de auditoría que sean apropiados en las circunstancias".

Creemos que la evidencia de auditoría que hemos obtenido es suficiente y apropiada para proporcionar una base para sustentar nuestra opinión con salvedad.

*Base para opinión con salvedad*

Los valores negociables a corto plazo de la compañía son contabilizados en el balance general a xxx. La administración no ha determinado estos valores a precios de mercado, sino que los ha registrado al costo, lo que constituye una desviación de las Normas Internacionales de Información Financiera. Los registros de la compañía indican que si la administración hubiera reconocido los valores negociables a precios de mercado, la compañía habría reconocido una pérdida no realizada de xxx en el estado de resultados para el año. El monto en libros de los valores en el balance general se habría reducido en el mismo monto al 31 de diciembre de 20X1, y el impuesto sobre la renta, la utilidad neta y el capital de los accionistas se habrían reducido en xxx, xxx y xxx, respectivamente.

*Opinión calificada*

En nuestra opinión, excepto por los efectos del asunto descrito en el párrafo sobre la base para opinión calificada, los estados financieros presentan razonablemente, en todos los aspectos importantes (o *presentan un punto de vista verdadero y razonable de*) la situación financiera de la Compañía ABC al 31 de diciembre de 20X1, y (*dé*) su desempeño financiero y sus flujos de efectivo para el cierre del ejercicio en esa fecha, de acuerdo con las Normas Internacionales de Información Financiera.

*Énfasis de asunto*

Queremos llamar la atención a la nota X de los estados financieros que describe la falta de seguridad<sup>10</sup> relacionada con el resultado de la demanda legal, presentada contra la compañía por la Compañía XYZ. Nuestra opinión no incluye salvedad en relación con este asunto.

**Informe sobre otros requisitos legales y normativos**

[La forma y contenido de esta sección del dictamen del auditor variarán dependiendo de la naturaleza de las otras responsabilidades de informar del auditor.]

[Firma del auditor]

[Fecha del dictamen del auditor]

[Dirección del auditor]

---

<sup>10</sup> Para destacar la falta de seguridad, el auditor usa la misma terminología que se utiliza en la nota para los estados financieros.