

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 R adaptada al Sector Público Español,
NIA-ES-SP 1706 R, aprobada mediante Resolución de la Intervención General de la
Administración del Estado, de 25 de octubre de 2019

Título: PÁRRAFOS DE ÉNFASIS Y PÁRRAFOS SOBRE OTRAS CUESTIONES EN EL INFORME DE AUDITORÍA EMITIDO POR UN AUDITOR PÚBLICO)

CONTENIDO

	Apartado
Introducción	
Alcance de esta NIA-ES-SP	1-4
Fecha de entrada en vigor	5
Objetivo	6
Definiciones	7
Requerimientos	
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
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	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-ES-SP que contienen requerimientos sobre párrafos de énfasis	
Anexo 2: Lista de las NIA-ES-SP que contienen requerimientos en relación con párrafos sobre otras cuestiones	

Anexo 3: 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.

Anexo 4: 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.

La Norma Internacional de Auditoría (NIA)-ES-SP 1706 R, *Párrafos de énfasis y párrafos sobre otras cuestiones* en el informe de auditoría emitido por un auditor público, debe interpretarse conjuntamente con la NIA-ES-SP 1200, *Objetivos globales del auditor público y realización de la auditoría de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría adaptadas para su aplicación al Sector Público Español*”.

“Las Normas NIA-ES-SP, resultado de la adaptación al Sector Público Español de las Normas Internacionales de Auditoría adaptadas para su aplicación en España (NIA-ES), se realizan en el marco del contrato suscrito entre IFAC y el ICAC (número de referencia ES-ICAC-WR-NOA-2015) y se publican con el conocimiento de la Federación Internacional de Contadores (IFAC). Las Normas “NIA-ES” y “NCCI” 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 emitida por el Consejo de Normas Internacionales de Auditoría y Aseguramiento (IAASB), y publicada por la IFAC en inglés en el periodo 2009-2015. 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 y del Consejo General de Economistas. 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 Control de 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 o escribiendo a permissions@ifac.org”

Introducción

Alcance de esta NIA-ES-SP

1. Esta Norma Internacional de Auditoría adaptada al Sector Público Español (NIA-ES-SP) 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-ES-SP 1701¹ 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-ES-SP trata la relación entre las cuestiones clave de la auditoría y cualquier comunicación adicional en el informe de auditoría de conformidad con esta NIA-ES-SP. (Ref.: Apartados A1–A3)
3. La NIA-ES-SP 1570 R² y la NIA-ES-SP 1720 R³ 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-ES-SP 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-ES-SP con respecto a la estructura de dichos párrafos. (Ref.: Apartado A4)

Fecha de entrada en vigor

5. *Apartado suprimido.*

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-ES-SP, 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

¹ NIA-ES-SP 1701, *Comunicación de las cuestiones clave de la auditoría en el informe de auditoría emitido por un auditor público.*

² NIA-ES-SP 1570 R, *Empresa en funcionamiento.*

³ NIA-ES-SP 1720 R, *Responsabilidades del auditor con respecto a otra información.*

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-ES-SP 1705 R⁴; y
 - b) cuando es aplicable la NIA-ES-SP 1701, 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)
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; e
 - 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-ES-SP 1701, 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)

⁴ NIA-ES-SP 1705 R, *Opinión modificada en el informe de auditoría emitido por un auditor público.*

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))

- A1. Las cuestiones clave de la auditoría se definen en la NIA-ES-SP 1701 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.⁵ La comunicación de las 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-ES-SP 1701, 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-ES-SP 1701 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-ES-SP 1701, 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-ES-SP 1701 (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-ES-SP.

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

- A4. En el anexo 1 se identifican las NIA-ES-SP 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:
- *Frase suprimida por adaptación al Sector Público*
 - *(Frase suprimida por referirse a un marco de información financiera de fines específicos).*
 - 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).⁶
- 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.
 - Un hecho posterior al cierre que sea significativo y que ocurra entre la fecha de los estados financieros

⁵ NIA-ES-SP 1260 R, *Comunicación con los responsables del gobierno de la entidad*, apartado 16.

⁶ NIA-ES-SP 1560, *Hechos posteriores al cierre*, apartado 16.

y la fecha del informe de auditoría.⁷

- 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-ES-SP 1705 R cuando lo requieran las circunstancias de un determinado trabajo 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

Para el Sector Público Español 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-ES-SP 1570 R⁸ 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-ES-SP 1260 R 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.⁹ 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-ES-SP 1701. Sin embargo, las disposiciones legales o reglamentarias pueden requerir que el auditor comunique acerca de cuestiones 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 trabajo, a pesar de que el posible efecto de la imposibilidad de obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada, debido a una

⁷ NIA-ES-SP 1560, apartado 6.

⁸ NIA-ES-SP 1570 R, apartados 22-23.

⁹ NIA-ES-SP 1260 R, apartado 15.

limitación al alcance de la auditoría impuesta por la dirección, sea generalizado,¹⁰ 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 trabajo.

A efectos de lo dispuesto en este apartado, en relación con la renuncia al trabajo, se debe tener en cuenta que las competencias de control establecidas en las normas del Sector Público impiden la renuncia al trabajo.

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-ES-SP (véase la sección de la NIA-ES-SP 1700 R "Otras responsabilidades de información"¹¹), 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.*

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

¹⁰ Véase el apartado 13(b)(ii) de la NIA-ES-SP 1705 R para mayor información sobre esta circunstancia.

¹¹ NIA-ES-SP 1700 R, *Formación de la opinión y emisión del informe de auditoría sobre los estados financieros*, apartados 42- 44.

comparación con otros elementos sobre los que se debe informar de conformidad con la NIA-ES-SP 1 700 R. Por ejemplo:

Párrafos de énfasis

- Cuando el párrafo de énfasis está relacionado con el marco de información financiera aplicable, *frase suprimida por adaptación al Sector Público*,¹² 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.
- 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".

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".

Cuando se incluya un párrafo sobre otras cuestiones para llamar la atención de los usuarios sobre una cuestión relacionada con otras responsabilidades de información tratadas en el informe de auditoría, el párrafo puede incluirse en la sección "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 *palabras suprimidas por adaptación al Sector Público* que contiene una opinión con salvedades y cuando no se han comunicado cuestiones clave de la auditoría.

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 trabajos, el auditor podrá considerar que es innecesario repetir la comunicación en cada trabajo, salvo si está obligado a ello por las disposiciones legales o reglamentarias.

¹² Por ejemplo, como lo requiere la NIA-ES-SP 1210, *Acuerdo de los términos del trabajo de auditoría*, apartado 19.

Esta NIA-ES-SP ha sido adaptada terminológicamente:

NIA-ES	NIA-ES-SP
Auditor independiente	Auditor público o auditor
Encargo	Trabajo

Anexo 1

(Ref.: Apartados 4, A4)

Lista de las NIA-ES-SP que contienen requerimientos sobre párrafos de énfasis

Este anexo identifica los apartados de otras NIA-ES-SP 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-ES-SP.

- NIA-ES-SP 1210, , *Términos del documento de inicio de la auditoría*, apartado 19(b).
- NIA-ES-SP 1560, *Hechos posteriores al cierre*, apartado 16.
- (*Referencia suprimida*).

Anexo 2

(Ref.: Apartado 4)

Lista de NIA-ES-SP que contienen requerimientos en relación con párrafos sobre otras cuestiones

Este anexo identifica los apartados de otras NIA-ES-SP 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-ES-SP.

- NIA-ES-SP 1560, *Hechos posteriores al cierre*, apartado 16 (*Referencia suprimida*).
- NIA-ES-SP 1710, *Información comparativa- Cifras correspondientes de periodos anteriores y estados financieros comparativos*, apartados 13 y 14, 16 - 17 y 19.

Anexo 3

(Ref.: Apartado A17)

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

El ejemplo que figuraba en este anexo se ha adaptado a la normativa del Sector Público, habiéndose suprimido la diferenciación entre interés público y no público por ser innecesaria en este Sector, al cual le es aplicable el principio de transparencia por una parte, y por otra no le resultan necesarias las precauciones tomadas en las leyes mercantiles

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

- En este sentido, se incluye adicionalmente el ejemplo de informe adaptado a la normativa reguladora de auditoría de cuentas vigente en el Sector Público 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 marco normativo de información financiera aplicable para el Sector Público en España a la entidad auditada y a las circunstancias que concurran. 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 muy 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.

Nota: Si aplicase el PGC Público, en vez de la cuenta de pérdidas y ganancias sería el resultado económico patrimonial y se añadiría el estado de liquidación del presupuesto. Se entiende que esto es un ejemplo y que si fuese una entidad con presupuesto limitativo habría que adecuarlo a sus características.

En el ejemplo se incluyen las características del Plan General de contabilidad de la empresa española, si aplicase el Plan de contabilidad pública, el principio de “empresa en funcionamiento” sería “Gestión continuada”, o la denominación que en su momento se le haya otorgado por la norma que apruebe dicho plan contable.

En la denominación del auditor se emplea la correspondiente a la Intervención General de la Administración del Estado y a las normas legales que fijan su competencia. En el caso de que se tratase de otro órgano de control habrá de ser cambiada dicha denominación.

Este ejemplo de informe de auditoría está basado en que concurren las siguientes circunstancias:

- Auditoría de cuentas anuales formuladas de conformidad con el marco normativo de información financiera aplicable para el Sector Público en España. La auditoría no es una auditoría de un grupo y, en este caso, no es aplicable la NIA-ES-SP 1600¹.
- Las cuentas anuales han sido formuladas por el órgano competente de la entidad, de conformidad con el marco normativo de información financiera que resulte de aplicación.

- Los términos del documento de inicio de la auditoría (TDA) reflejan la descripción de la responsabilidad del órgano de gestión que recoge la NIA-ES-SP 1210, en relación con las cuentas anuales.
 - El auditor ha concluido que es adecuada una opinión no modificada (favorable o "limpia") sobre la base de la evidencia de auditoría obtenida.
 - Los requerimientos de ética aplicables, incluidos los de independencia, son los establecidos en la normativa reguladora de auditoría vigente para el Sector Público Español.
 - Basándose en la evidencia de auditoría obtenida, el auditor ha concluido que no existe una incertidumbre material relacionada con hechos o con condiciones que pueden generar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento de conformidad con la NIA-ES-SP 1570 R.
 - 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.
 - Se han comunicado las cuestiones clave de la auditoría de conformidad con la NIA-ES-SP 1701.
 - El auditor ha obtenido toda la otra información antes de la fecha del informe de auditoría, que consiste en el informe de gestión y en el informe relativo al cumplimiento de las obligaciones de carácter económico-financiero que asume como consecuencia de su pertenencia al Sector Público y se ha detectado una incorrección material en el informe de gestión.
 - Se presentan cifras comparativas y las cuentas anuales correspondientes al periodo anterior fueron auditadas por un auditor predecesor, aunque este supuesto es especialmente infrecuente en el contexto de la auditoría del Sector Público, pues el auditor público actúa en virtud de una competencia legal o reglamentariamente establecida. 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.
 - No se ha detectado ningún incumplimiento de la legislación vigente merecedor de su inclusión en el informe de auditoría ni se ha encargado específicamente ninguna revisión de la legalidad
-

INFORME DE AUDITORÍA DE CUENTAS ANUALES EMITIDO POR LA INTERVENCIÓN GENERAL DE LA ADMINISTRACIÓN DEL ESTADO (IGAE)

Al órgano de gestión de la entidad ABC *(Póngase el nombre que corresponda de acuerdo con su régimen jurídico)*:

Opinión

La Intervención General de la Administración del Estado, en uso de las competencias que le atribuye el artículo 168 de la Ley General Presupuestaria, ha auditado las cuentas anuales de la entidad ABC que comprenden el balance de situación 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 correspondiente al ejercicio terminado en dicha fecha.

En nuestra opinión, las cuentas anuales adjuntas expresan en todos sus aspectos significativos la imagen fiel del patrimonio y de la situación financiera de la entidad ABC a 31 de diciembre de 20X1, así como de sus resultados y flujos de efectivo correspondientes al ejercicio terminado en dicha fecha, de conformidad con el marco normativo de información financiera que resulta de aplicación (que se identifican en la nota X de la memoria) y, en particular, con los principios y criterios contables contenidos en el mismo.

Fundamento de la opinión

Hemos llevado a cabo nuestra auditoría de conformidad con la normativa reguladora de la actividad de auditoría de cuentas vigente para el Sector Público en España. Nuestras responsabilidades de acuerdo con dichas normas se describen más adelante en la sección *Responsabilidades del auditor en relación con la auditoría de las cuentas anuales* de nuestro informe.

Somos independientes de la Entidad de conformidad con los requerimientos de ética, incluidos los de independencia, que son aplicables a nuestra auditoría de las cuentas anuales para el Sector Público en España según lo exigido por la normativa reguladora de la actividad de auditoría de cuentas de dicho Sector Público.

Consideramos que la evidencia de auditoría que hemos obtenido proporciona una base suficiente y adecuada para nuestra opinión.

Cuestiones clave de la auditoría

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.

[Descripción de cada cuestión clave de la auditoría de conformidad con la NIA-ES-SP 1701 incluyendo, al menos:

- i) los riesgos considerados más significativos de que existan incorrecciones materiales, incluidas las debidas a fraude,*
- ii) un resumen de la respuesta del auditor a dichos riesgos, y*
- iii) en su caso, las observaciones esenciales derivadas de dichos riesgos.*

Y, cuando sea pertinente, se incluirá una referencia clara a las informaciones importantes recogidas en las cuentas anuales].

Párrafo de énfasis²

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 Entidad. Nuestra opinión no ha sido modificada en relación con esta cuestión.

Otras cuestiones: auditoría del ejercicio anterior

Las cuentas anuales de ABC, correspondientes al ejercicio terminado a 31 de diciembre de 20X0 fueron auditadas por otro auditor que expresó una opinión favorable sobre dichas cuentas anuales el 31 de marzo de 20X1.

(véase comentario a pie de página)

Otra información: Informe de gestión o información sobre gestión e informe sobre el cumplimiento de las obligaciones de carácter económico-financiero que asumen dichas entidades como consecuencia de su pertenencia al sector público.

[Informe de conformidad con la NIA-ES-SP 1720 R – véase Ejemplo 2 del Anexo 2 de la NIA-ES-ES 1720 R].

Responsabilidad del órgano de gestión (denominación según el régimen jurídico aplicable) en la auditoría en relación con las cuentas anuales³

[Informe de conformidad con la NIA-ES-SP 1700 R – véase Ejemplo 1 de la NIA-ES-SP 1700 R].

Responsabilidades del auditor en relación con la auditoría de las cuentas anuales

[Informe de conformidad con la NIA-ES-SP 1700 R – véase Ejemplo 1 de la NIA-ES-SP 1700 R].

Informe sobre otros requerimientos legales y reglamentarios

[En este ejemplo no procede puesto que no hay incumplimientos legales ni reglamentarios señalados. No obstante, se ha incluido el título del mismo a efectos exclusivamente didácticos, para mostrar donde, en su caso, figuraría].

Firma del auditor y fecha del informe de auditoría de acuerdo con la normativa vigente.

¹ NIA-ES-SP 1600, Consideraciones especiales – Auditorías de estados financieros de grupos (incluido el trabajo de los auditores de los componentes)

² Como se indica en el apartado A16, un párrafo de énfasis se puede situar, bien directamente antes, bien 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 incluye en el párrafo de énfasis.

³ El término órgano de gestión, en su caso, se ha de sustituir por el órgano responsable de la formulación de las cuentas anuales considerando el marco legal aplicable a la entidad auditada.

Se añade la referencia, en el apartado responsabilidad del órgano de gestión, de la obligación legal de hacerlo cuando se encuentre en alguno de los supuestos previstos en las leyes u otra reglamentación del Sector Público

En relación con la situación de cambio de auditores a los efectos de incluir el párrafo o sección “otras cuestiones: auditoría del ejercicio anterior, hay que tener presente lo especificado en la nota de los apartados 13 y 17 de la NIA-ES-SP 1710 *Información comparativa: cifras comparativas correspondientes a periodos anteriores y estados financieros comparativos*, sobre la inclusión en la sección indicada cuando se produzca un cambio en el sentido de la opinión.

Anexo 4

(Ref.: Apartado A8)

Ejemplo de informe de auditoría que contiene una opinión con salvedades, motivada por un incumplimiento del marco normativo de información financiera que resulta de aplicación y un párrafo de énfasis

El ejemplo que figuraba en este anexo se ha adaptado a la normativa del Sector Público, habiéndose suprimido la diferenciación de interés público y no público por ser innecesaria en este Sector, al cual le es aplicable el principio de transparencia por una parte, y por otra no le resultan necesarias las precauciones tomadas en las leyes mercantiles.

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 unos ejemplos de informes.
- A este respecto, debe tenerse en cuenta que el ejemplo de informe de auditoría adaptado al Sector Público 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 marco normativo de información financiera aplicable en el Sector Público en España a la entidad auditada y a las circunstancias que concurran. 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.

Nota: Si aplicase el PGC Público, en vez de la cuenta de pérdidas y ganancias sería el resultado económico patrimonial y se añadiría el estado de liquidación del presupuesto. Se entiende que esto es un ejemplo y que si fuese una entidad con presupuesto limitativo habría que adecuarlo a sus características.

En el ejemplo se incluyen las características del Plan General de contabilidad de la empresa española, si aplicase el Plan de contabilidad pública, el principio de “empresa en funcionamiento” sería “Gestión continuada”, o la denominación que en su momento se le haya otorgado por la norma que apruebe dicho plan contable.

En la denominación del auditor se emplea la correspondiente a la Intervención General de la Administración del Estado y a las normas legales que fijan su competencia. En el caso de que se tratase de otro órgano de control habrá de ser cambiada dicha denominación.

Este ejemplo de informe de auditoría está basado en que concurren las siguientes circunstancias:

- Auditoría de cuentas anuales de una entidad formuladas de conformidad con el marco normativo de información financiera aplicable para el Sector Público en España. La auditoría no es una auditoría de un grupo y, en este caso, no es aplicable la NIA-ES-SP 1600.
- Las cuentas anuales han sido formuladas por el órgano competente de la entidad, de conformidad con el marco normativo de información financiera que resulte de aplicación.
- Los términos del documento de inicio de la auditoría (TDA) reflejan la descripción de la responsabilidad del órgano de gestión que recoge la NIA-ES-SP 1210, en relación con las cuentas anuales.

- El incumplimiento del marco de información financiera aplicable ha dado lugar a una opinión con salvedades.
- Los requerimientos de ética aplicables, incluidos los de independencia, son los establecidos en la normativa reguladora de auditoría vigente para el Sector Público Español.
- 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-SP 1570 R.
- 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.
- El auditor ha de comunicar los riesgos considerados más significativos, y no considera que ha de comunicar otros asuntos como riesgos más significativos, distintos de los que motivaron la salvedad.
- El auditor ha obtenido toda la otra información antes de la fecha del informe de auditoría, que consiste en el informe de gestión y en el informe relativo al cumplimiento de las obligaciones de carácter económico-financiero que asume como consecuencia de su pertenencia al Sector Público y no ha detectado ninguna incorrección material en el mismo.
- Las disposiciones legales no imponen al auditor otras responsabilidades de información.
- No se ha detectado ningún incumplimiento de la legislación vigente merecedor de su inclusión en el informe de auditoría ni se ha encargado específicamente ninguna revisión de la legalidad.

INFORME DE AUDITORÍA DE CUENTAS ANUALES EMITIDO POR LA INTERVENCIÓN GENERAL DE LA ADMINISTRACIÓN DEL ESTADO (IGAE)

Al órgano de gestión de la entidad ABC (*Póngase el nombre que corresponda de acuerdo con su régimen jurídico*):

Opinión con salvedades

La Intervención General de la Administración del Estado, en uso de las competencias que le atribuye el artículo 168 de la Ley General Presupuestaria, ha auditado las cuentas anuales de la entidad ABC, 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 correspondiente al ejercicio terminado en dicha fecha.

En nuestra opinión, excepto por los efectos de la cuestión descrita en la sección *Fundamento de la opinión con salvedades* 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 Entidad 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.

Fundamento de la opinión con salvedades

Los valores negociables a corto plazo de la Entidad están valorados en el balance en xxx. Los responsables de la Entidad 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 Entidad indican que, si los responsables hubieran actualizado los valores negociables a valor de mercado, la

Entidad 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 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.

Hemos llevado a cabo nuestra auditoría de conformidad con la normativa reguladora de la actividad de auditoría de cuentas vigente en el Sector Público en España. Nuestras responsabilidades de acuerdo con dichas normas se describen más adelante en la sección *Responsabilidades del auditor en relación con la auditoría de las cuentas anuales* de nuestro informe.

Somos independientes de la Entidad de conformidad con los requerimientos de ética y protección de la independencia que son aplicables a nuestra auditoría de las cuentas anuales para el Sector Público en España, según lo exigido por la normativa reguladora de la actividad de auditoría de cuentas de dicho Sector Público.

Consideramos que la evidencia de auditoría que hemos obtenido proporciona una base suficiente y adecuada para nuestra opinión con salvedades.

Cuestiones clave de la auditoría

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.

Excepto por la cuestión descrita en la sección *Fundamento de la opinión con salvedades* hemos determinado que no existen otros riesgos más significativos considerados en la auditoría que se deban comunicar en nuestro informe.

Párrafo de énfasis

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 Entidad. Nuestra opinión no ha sido modificada en relación con esta cuestión.

Otra información: Informe de gestión e informe sobre el cumplimiento de las obligaciones de carácter económico-financiero que asume dicha entidad como consecuencia de su pertenencia al sector público.

La otra información comprende el informe de gestión del ejercicio 20x1 y el informe sobre el cumplimiento de las obligaciones de carácter económico-financiero que asume dicha entidad como consecuencia de su pertenencia al Sector Público, cuya formulación es responsabilidad del órgano de gestión¹ de la Entidad y no forman parte integrante de las cuentas anuales consolidadas.

Nuestra opinión de auditoría sobre las cuentas anuales no cubre la otra información. Nuestra responsabilidad sobre la otra información, de conformidad con lo exigido por la normativa reguladora de la actividad de auditoría de cuentas, consiste en evaluar e informar sobre la concordancia de la otra información con las cuentas anuales, a partir del conocimiento de la entidad obtenido en la realización de la auditoría de las citadas cuentas y sin incluir información distinta de la obtenida como evidencia durante la misma. Asimismo, nuestra responsabilidad con respecto al informe de gestión y al informe sobre el cumplimiento de las obligaciones de carácter económico-financiero que asume como consecuencia de su pertenencia al sector público consiste en evaluar e informar de si su contenido y presentación son conformes a la normativa que resulta de aplicación. Si, basándonos en el trabajo que hemos realizado, concluimos que existen incorrecciones materiales, estamos obligados a informar de ello.

Sobre la base del trabajo realizado, según lo descrito en el párrafo anterior, no tenemos nada que informar respecto al informe sobre el cumplimiento de las obligaciones de carácter económico-financiero que esta entidad tiene que presentar como consecuencia de su pertenencia al sector público y salvo por la salvedad descrita en el párrafo siguiente, la información que contiene el informe de gestión concuerda con la de las cuentas anuales consolidadas del ejercicio 20x1 y su contenido y presentación son conformes a la normativa que resulta de aplicación.

Como se describe en la sección *Fundamento de la opinión con salvedades*, los valores negociables a corto plazo

de la Entidad están valorados en el balance en xxx. Los responsables de la Entidad 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.

Responsabilidad del órgano de gestión (*denominación según el régimen jurídico aplicable*) en relación con las cuentas anuales¹.

[Informe de conformidad con la NIA-ES-SP 1700 R – véase Ejemplo 1 de la NIA-ES-SP 1700 R.]

Responsabilidades del auditor en relación con la auditoría de las cuentas anuales

[Informe de conformidad con la NIA-ES-SP 1700 R – véase Ejemplo 1 de la NIA-ES-SP 1700 R].

Firma del auditor y fecha del informe de auditoría de acuerdo con la normativa vigente.

¹ El término órgano de gestión, en su caso, se ha de sustituir por el órgano responsable de la formulación de las cuentas anuales considerando el marco legal aplicable a la entidad auditada.

Se añade la referencia, en el apartado responsabilidad del órgano de gestión, de la obligación legal de hacerlo cuando se encuentre en alguno de los supuestos previstos en las leyes u otra reglamentación del Sector Público.

NOTA EXPLICATIVA DE LA NORMA INTERNACIONAL DE AUDITORÍA ADAPTADA PARA SU APLICACIÓN AL SECTOR PÚBLICO ESPAÑOL 1706 (REVISADA)

(NE 1706 R)

Advertencia Inicial: la lectura de esta Nota Explicativa no ha de sustituir el análisis profundo ni el obligado conocimiento de la NIA-ES-SP correspondiente por parte del auditor público. Asimismo, en esta Nota se incluyen aspectos referidos al Sector Público no recogidos expresamente en la NIA-ES-SP y las referencias, en su caso, a los puntos de adaptación incluidos en el cuerpo de la norma.

Alcance y objetivos

Esta NIA-ES-SP 1706 (Revisada) *Párrafos de énfasis y Párrafos sobre otras cuestiones en el informe de auditoría emitido por un auditor público* tiene un doble objetivo: resaltar asuntos que, estando dentro de la propia información financiera puedan ser relevantes para la comprensión de esta (énfasis) y llamar la atención sobre cuestiones relacionadas con la comprensión de la auditoría o el informe de auditoría, que nada tienen que ver con la información financiera, así como establecer la relación entre la sección de *Cuestiones clave de la auditoría*.

Requerimientos y estructura del informe

Los párrafos que introduce la NIA se incluyen después de la Sección Opinión de auditoría y de la Sección Fundamento de la Opinión, las cuales no se ven afectadas por las secciones que aborda esta NIA-ES-SP 1706 R. En la colocación de estas secciones, primero se incluye la Sección Cuestiones Clave de la auditoría (se toma la opción indicada en el A16 de la NIA-ES-SP 1706 R en correspondencia con lo indicado en la nota del apartado A14 de la NIA-ES-SP 1700 R, donde se indica la estructura de secciones obligatoria) y después las dos secciones que aborda esta NIA-ES-SP. En tal sentido y en síntesis las secciones del informe son:

- Opinión.
- Fundamento de la opinión.
- Incertidumbre material de empresa en funcionamiento (si aplica).
- Cuestiones clave de la auditoría.
- **Énfasis (si aplica).** Pone de relieve asuntos que están plena y perfectamente definidos y expuestos en la información financiera auditada con la sola pretensión de resaltarlos y favorecer la lectura más individualizada del usuario de las cuentas anuales. De ellos debe ser predicada: la síntesis, la singularidad, la infrecuencia y su poca abundancia, y salvo excepciones su voluntariedad que se queda al justificado y razonado criterio profesional del auditor. En definitiva, no es un párrafo que tenga que estar obligatoriamente siempre en un informe de auditoría de cuentas.
- **Otras cuestiones (si aplica).** En esta sección se recoge fundamentalmente la opinión emitida en el ejercicio anterior, si se ha producido (algo infrecuente en el ejercicio de una competencia pública de auditoría) el cambio de auditor o en aquellos casos en los que ha existido variación del sentido de la opinión de auditoría en el ejercicio auditado frente al ejercicio anterior. En este párrafo se indicará el sentido de la opinión del ejercicio anterior y la fecha del informe de auditoría. A estos efectos, la modificación de salvedades o la inclusión o eliminación de algunas de ellas en relación con el ejercicio anterior, no se entenderá como cambio del sentido de opinión.

El nombre de este párrafo o sección se puede completar añadiendo un título más específico atinente a su contenido, por ejemplo: *“otras cuestiones referidas al alcance de la auditoría”*, a los efectos de no provocar confusión con el párrafo o sección precedente del informe, titulado Cuestiones claves de la auditoría.

- Responsabilidad de los administradores (órgano de gestión) en relación con la auditoría de las cuentas anuales.
- Responsabilidad del auditor en relación con la auditoría de las cuentas anuales.

- Informe sobre otros requerimientos legales y reglamentarios (si aplica).

Anexo X (opcional para desarrollo de la responsabilidad de los auditores).

Ejemplos de párrafos de énfasis, una vez descartadas aquellas informaciones referidas al principio de gestión continuada o de Empresa en funcionamiento, que normalmente se incluirían en la sección Incertidumbre material relacionada con la Empresa en funcionamiento de acuerdo con la NIA-ES-SP 1570 R de *Empresa en funcionamiento*, así como aquellos referidos riesgos de auditoría que se incluirían normalmente en la sección de Cuestiones claves de la auditoría de acuerdo con la NIA-ES-SP 1701 Comunicaciones de las cuestiones clave de la auditoría en el informe emitido por un auditor público, podrían ser:

- Leyes o reglamentos aplicables que a juicio del auditor público pudieran ser contradictorios.
- Operaciones importantes, condiciones propias de entidad pública, como por ejemplo haber alcanzado o perdido la condición de medio propio.
- Modificaciones presupuestarias relevantes, cuestiones ligadas a la responsabilidad fiscal y reputacional de la entidad.
- Incrementos sustantivos de algunos gastos o ingreso.
- Variaciones muy relevantes en los resultados, en la composición patrimonial, en la liquidez, en el saldo presupuestario, en el grado de endeudamiento o en partidas de gasto o ingreso; reestructuraciones administrativas con cambios relevantes en la organización, actividad, dependencia o configuración de la entidad auditada o de su extinción.
- Asimismo, y previo análisis y conclusión de que el tema no es encuadrable en otro párrafo o sección del informe, aquellas informaciones procedentes de modificaciones en las cuentas anuales como consecuencia de una reformulación de estas (en su caso, se incluiría dentro de un párrafo de énfasis del informe emitido sobre las cuentas reformuladas).
- Actuaciones legislativas en relación con programas o con el presupuesto.
- Insuficiencias significativas del control interno.
- Actualizaciones de periodos anteriores.
- Falta de sostenibilidad fiscal.
- Consecuencias para el medio ambiente.
- Cuestiones ligadas a la responsabilidad social de la entidad.

Tanto en su número como en su extensión deberá atender a los criterios de ponderación y claridad de la información, valores intrínsecos y cualitativos en el informe de auditoría.

Para ilustrar lo que se consideraría un cambio en el sentido de la opinión, se puede tener en consideración:

- a) Cambio de opinión favorable en 20X0 a opinión con salvedades o a desfavorable o a denegada en 20X1, o viceversa.
- b) Cambio de favorable con salvedades en 20X0 a desfavorable o denegada en 20X1, o viceversa.
- c) Cambio de desfavorable en 20X0 a denegada en 20X1, o viceversa.

La adición o sustracción de una salvedad o de varias que no provoque cambio en el sentido de la opinión no determinará la inclusión de este párrafo.

Asimismo, como ejemplo de párrafos de otras cuestiones podría poner la utilización de procedimientos o actuaciones referidos a las potestades como auditor público, tal es el caso de la posibilidad de utilización pruebas directas de confirmación por aplicación del artículo 145.3 de la Ley General Presupuestaria que prevé: Toda persona natural o jurídica, pública o privada, estará obligada a proporcionar, previo requerimiento del órgano de control de la Intervención General de la Administración del Estado actuante, toda clase de datos, informes o antecedentes, deducidos directamente de sus relaciones económicas, profesionales o financieras *con otras personas, con trascendencia para las actuaciones de control que desarrolle*. Por otra parte, la Resolución de 30 de julio de 2015, de la IGAE sobre auditoría pública en su norma 14ª desarrolla esta previsión legal en el contexto de la auditoría pública. Como puede observarse, constituyen especiales facultades de poder solicitar la colaboración de terceros relacionados con la entidad de forma directa por el auditor y sin contar con ésta última. Este procedimiento ha de considerarse excepcional y ha de atender a criterios de obtener más y mejor evidencia.

Por otra parte, podría constituir un ejemplo de un párrafo de *Otras cuestiones*, además de lo indicado, la referencia a la colaboración realizada por auditores privados en el contexto de una auditoría pública a que se refiere la Disposición adicional segunda de la Ley 47/2003, de 26 de noviembre, General Presupuestaria. El texto sería el siguiente:

La sociedad de auditoría XXXX en virtud del contrato suscrito con el Ministerio de Hacienda, a propuesta de la Intervención General de la Administración del Estado, ha efectuado el trabajo de auditoría referido en el apartado anterior. En dicho trabajo se ha aplicado por parte de la Intervención General de la Administración del Estado la Norma Técnica sobre colaboración con auditores privados en la realización de auditorías públicas de xx de xx.

La Intervención General de la Administración del Estado ha elaborado el presente informe sobre la base del trabajo realizado por la sociedad de auditoría XXX.

Referencias al Sector Público en la NIA-ES-SP 1706 R

1.- Referencia al apartado A7 para acotar al marco de “imagen fiel” el objetivo de aplicar los principios contables tal y como se prevé en los artículos 119 y 167 de la Ley 47/2003, de 26 de noviembre, General Presupuestaria, el Plan General de Contabilidad, aprobado por Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre y la Orden EHA 1037/2010, de 13 de abril, por la que se aprueba el Plan General de Contabilidad Pública. En su aplicación a las Entidades Locales, el artículo 29 del Real Decreto 424/2017, de 28 de abril, por el que se regula el régimen jurídico del control interno en las entidades del Sector Público Local y los planes contables locales que les son de aplicación.

2.-En el apartado A10 se indica la imposibilidad de renuncia a un trabajo puesto que implicaría renunciar al ejercicio de una competencia establecida en el artículo 168 de la Ley 47/2003, de 26 de noviembre, General Presupuestaria. En su aplicación a las Entidades Locales, el artículo 29 del Real Decreto 424/2017, de 28 de abril, por el que se regula el régimen jurídico del control interno en las entidades del Sector Público Local.