

x

**Resolución de 25 de marzo de 2004, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se publica la Norma Técnica de Auditoría sobre “los saldos de apertura en una primera auditoría”.
(BOICAC 57)**

De acuerdo con lo establecido en las Normas Técnicas de Auditoría, publicadas por [Resolución de 19 de enero de 1991](#), los auditores de cuentas en la primera auditoría que realicen sobre las cuentas anuales de una entidad, y en relación con los saldos de apertura, deben obtener evidencia suficiente y adecuada de que: dichos saldos de apertura no contienen incorrecciones que puedan afectar significativamente a las cuentas anuales objeto de auditoría; los saldos de cierre del ejercicio anterior han sido correctamente traspasados como saldos iniciales del ejercicio actual o, en su caso, debidamente corregidos cuando lo permita la normativa aplicable; y los criterios contables han sido aplicados uniformemente o los cambios en los mismos han sido adecuadamente contabilizados, a la vez que se presenta la oportuna información en la memoria.

En este sentido, y en línea con lo ya previsto a este respecto en las Normas Internacionales de Auditoría, aprobadas por la International Federation of Accountants (IFAC), se ha considerado conveniente elaborar una norma técnica en la que se recojan los criterios de actuación que debe seguir el auditor en relación con los saldos de apertura de las cuentas anuales de una entidad, cuando dichas cuentas se auditan por primera vez o cuando las correspondientes al año anterior hayan sido auditadas por otro auditor.

A estos efectos, el Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España, el Consejo General de Colegios de Economistas de España y el Consejo Superior de Colegios Oficiales de Titulados Mercantiles de España presentaron ante este Instituto la Norma Técnica de Auditoría sobre “los saldos de apertura en una primera auditoría”, para su tramitación y sometimiento a información pública, conforme a lo previsto en el [artículo 5.2 de la Ley 19/1988, de 12 de julio, de Auditoría de Cuentas](#).

Por Resolución de 27 de febrero de 2003 del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas se procedió a la publicación íntegra de dicha Norma Técnica en el propio Boletín de este Instituto, de marzo de 2003 (número 53), y a la oportuna reseña en el Boletín Oficial del Estado de 6 de junio de 2003, para someterla al trámite de información pública previsto legalmente.

En dicho trámite no se han presentado alegaciones al texto sometido a información pública, por lo que, de acuerdo con lo establecido en el citado [artículo 5.2 de la Ley 19/1988, de 12 de julio, de Auditoría de Cuentas](#), la Presidencia de este Instituto dispone lo siguiente:

Una vez superado el trámite de información pública, establecido por la [Ley 19/1988, de 12 de julio, de Auditoría de Cuentas](#), se acuerda el paso a definitiva de la Norma Técnica de Auditoría sobre “los saldos de apertura en una primera auditoría”, y se ordena, asimismo, su publicación íntegra en el “Boletín Oficial del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas” y la inserción de la oportuna reseña en el “Boletín Oficial del Estado”.

NORMA TÉCNICA DE AUDITORÍA SOBRE LOS SALDOS DE APERTURA EN UNA PRIMERA AUDITORÍA

Introducción

1. El epígrafe 3.9.3 de las Normas Técnicas sobre Informes, en lo referente al primer año de auditoría o primer ejercicio social de una entidad, establece entre otros aspectos lo siguiente:

“El auditor tiene la obligación de satisfacerse y de manifestar explícitamente en su informe que los principios contables aplicados por la entidad en la preparación de las cuentas anuales del ejercicio sobre el que emite su informe guardan uniformidad con los

empleados por esa misma entidad en la preparación de las cuentas anuales del ejercicio anterior. Esta obligación es válida tanto si las cuentas anuales del ejercicio anterior fueron auditadas por él mismo o por otro auditor, como si aquellas no fueron objeto de auditoría.

Dado que en el primer ejercicio auditado, normalmente, el auditor no podrá satisfacerse de la razonabilidad del importe de las existencias iniciales y, en general, del corte de operaciones al término del ejercicio anterior deberá incluir en su informe tal limitación al alcance y, dependiendo de la importancia del efecto de aquellos ajustes que se hubieran podido poner de manifiesto de no haber existido la limitación, denegar, en su caso, la opinión sobre los resultados del ejercicio”.

2. Asimismo, dicho párrafo, en lo referente al informe sobre las cuentas anuales de un ejercicio, establece entre otros aspectos lo siguiente:

“Cuando la sociedad hubiera incumplido la obligación de someterse a auditoría en el ejercicio anterior, este hecho deberá ser mencionado en el informe de auditoría.

El auditor verificará que las cifras comparativas del año anterior coinciden con las cuentas anuales de dicho año.

Cuando las cifras comparativas no coincidan con las de las cuentas anuales del ejercicio correspondiente, porque se hayan modificado éstas al amparo de lo establecido en el artículo 35.4 del Código de Comercio, el auditor comprobará que esta circunstancia ha sido incluida en la Memoria, poniéndose de manifiesto las modificaciones producidas y las razones que las motiven.

En aquellos casos en que considere que las modificaciones producidas no favorecen la comparabilidad entre las cifras y cuyo efecto sea muy significativo, deberá mencionarlo en un párrafo de énfasis en su informe.

En el caso de que la información antes señalada no se incluya en la Memoria, el auditor deberá incluir en su informe un párrafo de salvedad por falta de información”.

3. También es de aplicación lo establecido en la Norma Técnica de Auditoría sobre relación entre auditores en el apartado de cambio de auditores en sus párrafos del 26 al 35.

4. Los “saldos de apertura” son los existentes al inicio del ejercicio y son consecuencia de:

- a) Las transacciones de ejercicios anteriores; y
- b) Los criterios contables aplicados en el ejercicio anterior.

Objeto

5. El objeto de esta Norma Técnica es establecer criterios de actuación en relación con los saldos de apertura, cuando las cuentas anuales se auditan por primera vez o cuando las correspondientes al año anterior lo han sido por otro auditor.

6. En su primera auditoría, el auditor debe obtener evidencia suficiente y adecuada de que:

- a) *Los saldos de apertura no tienen incorrecciones que puedan afectar significativamente a las cuentas anuales del ejercicio actual;*
- b) *Los saldos de cierre del ejercicio anterior han sido correctamente traspasados como saldos iniciales del ejercicio actual o, en su caso, debidamente corregidos cuando lo permita la normativa aplicable; y*
- c) *Los criterios contables han sido aplicados uniformemente o los cambios en los mismos han sido adecuadamente contabilizados, a la vez que se presenta la oportuna información en la memoria.*

Procedimientos de auditoría

7. Los procedimientos de auditoría sobre los saldos de apertura contemplados en esta norma tienen como objetivo facilitar al auditor su opinión sobre las cuentas anuales del ejercicio actual, incluida la uniformidad en la aplicación de los principios contables. No están diseñados para emitir una opinión sobre las cuentas anuales del ejercicio anterior.

8. La evidencia que el auditor necesita obtener en relación con los saldos de apertura depende de factores tales como:

- Los criterios contables seguidos por la entidad. _
- Si las cuentas anuales del ejercicio anterior han sido auditadas y, en su caso, el tipo de opinión emitida. _
- La naturaleza de las cuentas y el riesgo de incorrecciones significativas en las cuentas anuales del ejercicio actual. _
- La importancia relativa de los saldos de apertura en relación con las cuentas anuales del ejercicio actual. _

9. El auditor debe determinar si los saldos de apertura son el resultado de aplicar criterios contables adecuados y si éstos son uniformes con los aplicados en el ejercicio actual. Cuando existan cambios en tales criterios o en la manera de aplicarlos, el auditor debe evaluar si tales cambios son apropiados y si han sido adecuadamente contabilizados y desglosados en las cuentas anuales. _

10. Cuando las cuentas anuales del ejercicio anterior hayan sido auditadas por otro auditor, el auditor podría obtener evidencia suficiente y adecuada sobre los saldos de apertura revisando los papeles de trabajo del auditor anterior, de acuerdo con lo establecido en la Norma Técnica de Auditoría sobre relación entre auditores en el apartado sobre cambio de auditores. Asimismo, el auditor sucesor deberá considerar la competencia profesional del otro auditor, conforme a lo establecido en el apartado 9 de la citada Norma Técnica y obtener confirmación de su independencia. _

11. Si el informe de auditoría del ejercicio anterior no fue emitido con opinión favorable, el auditor debe prestar especial atención en el ejercicio en curso a las circunstancias concretas que motivaron aquel informe. _

12. Cuando las cuentas anuales del ejercicio anterior no hayan sido auditadas o cuando el auditor no haya obtenido evidencia suficiente y adecuada como consecuencia de aplicar los procedimientos descritos en los párrafos 10 y 11, deberá aplicar otros procedimientos, tales como los descritos en los párrafos 13 y 14 siguientes. En caso de que no pueda satisfacerse respecto a los saldos iniciales tendrá una limitación al alcance y procederá de acuerdo con lo establecido en las Normas Técnicas de Auditoría sobre informes. _

13. Con respecto a los activos y pasivos circulantes incluidos en los saldos de apertura, el auditor puede obtener evidencia mediante procedimientos de auditoría aplicables al ejercicio actual. _

No obstante, en el caso de las existencias, puede ser difícil obtener evidencia de los saldos iniciales. Por ello suele ser necesario aplicar procedimientos adicionales que, individualmente o combinados, permitan obtener evidencia, tales como la observación de un inventario físico reciente y la retrocesión selectiva de las cantidades incluidas en el inventario de apertura, su valoración, un análisis de los márgenes brutos y pruebas del corte del inventario.

—

14. Con respecto a los activos y pasivos no circulantes, el auditor comprobará, en base selectiva, la documentación que soporta la composición de los saldos de apertura. En algunos casos podrá obtener evidencia confirmando tales saldos con terceros o aplicando otros procedimientos adicionales. _

Efecto en el informe de auditoría

15. Cuando la sociedad hubiera incumplido la obligación de someter a auditoría sus cuentas anuales del año anterior, este hecho deberá ser mencionado en el informe de auditoría de la siguiente forma: _

“De acuerdo con la legislación mercantil, los administradores presentan, a efectos comparativos, con cada una de las partidas del balance, de la cuenta de pérdidas y ganancias y del cuadro de financiación, además de las cifras del ejercicio 20XX, las correspondientes al ejercicio anterior. La sociedad no sometió a auditoría las cuentas anuales del ejercicio anterior, la cual era obligatoria. Nuestra opinión se refiere exclusivamente a las” _

16. Si, después de aplicar los procedimientos indicados anteriormente, el auditor no puede obtener evidencia adecuada y suficiente sobre los saldos de apertura, su informe debe contemplar la correspondiente salvedad o denegación de opinión.

17. Si los saldos de apertura contuvieran incorrecciones que pudiesen afectar significativamente a las cuentas anuales del ejercicio actual, el auditor debería informar a los administradores de la entidad auditada y, si lo considera necesario, al auditor anterior, previa autorización. _

Si el efecto de la incorrección no hubiera sido adecuadamente corregido y desglosado en las cuentas anuales, el auditor deberá emitir una opinión con salvedades o desfavorable, según estime oportuno. _

18. Si los criterios contables del ejercicio actual no fueran uniformes en relación con los saldos de apertura y si los cambios contables no se hubieran registrado o desglosado de forma adecuada, el auditor deberá expresar una opinión con salvedades o desfavorable, según se establece en el apartado de cambios en los principios y normas contables aplicados de la Norma Técnica de Auditoría sobre informes en los párrafos 3.7.13 y siguientes. _

19. Si la opinión sobre las cuentas anuales del ejercicio anterior no hubiera sido favorable, el auditor debe considerar el efecto de tales circunstancias en las cuentas anuales del ejercicio actual, así como en los sucesivos si persistiera. __

Por ejemplo, si existió una limitación al alcance con relación a las existencias iniciales del ejercicio anterior, ello no implica que el auditor deba emitir nuevamente una opinión con salvedades o denegar su opinión sobre las cuentas anuales del ejercicio actual. Sin embargo, sí deberá hacerlo cuando su efecto continúa siendo significativo y relevante respecto a las cuentas anuales del ejercicio actual.