



ENCARGOS INICIALES DE AUDITORÍA-SALDOS DE APERTURA (NIA-ES 510)

ACTUALIZADA SEGÚN NIA-ES 510 (R)

Esta norma internacional de auditoría se encuentra encuadrada en el Bloque III “Evidencia de auditoría”, recoge los criterios de actuación que debe seguir el auditor cuando asume por primera vez un trabajo de auditoría, tanto si la sociedad no ha sido auditada anteriormente como si las cuentas correspondientes al año anterior han sido auditadas por otro auditor.

La NIA-ES 510, adoptada mediante Resolución de 15 de octubre de 2013 del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC), vino a sustituir a la “NTA sobre los saldos de apertura en una primera auditoría” publicada por Resolución de 25 de marzo de 2004, del ICAC

Mediante *Resolución de 23 de diciembre de 2016, del ICAC, por la que se publica la modificación de determinadas Normas Técnicas de Auditoría y del Glosario de Términos*, se recoge la adaptación de las las Normas Internacionales revisadas por la IAASB, así como la nueva 701; se incorporan los nuevos requisitos específicos relativos a la auditoría de cuentas anuales o estados financieros de entidades consideradas de interés público (EIP); y se sustituyen las menciones al TRLAC por los correspondientes a la nueva Ley 22/2015 ,de 20 de julio , de Auditoría de Cuentas.

La NIA-ES 510 es una de las normas que se ve afectada por estos cambios y forma parte de las ocho normas modificadas. Las modificaciones fundamentales que ha sufrido esta norma se refiere básicamente a la modificación del contenido y estructura del informe de auditoría, afectando al ejemplo que se incluye en el anexo de dicha norma.

1.- Introducción

La NIA-ES 510 (R) “**Encargos iniciales de auditoría-saldos de apertura**” trata de la responsabilidad que tiene el auditor en relación con los saldos de apertura en un encargo inicial de auditoría, refiriéndose tanto a los saldos de apertura que figuran en los estados financieros como a cuestiones cuya existencia al inicio del periodo debe ser revelada, tales como contingencias y compromisos, así como a la aplicación uniforme de las políticas contables en los estados financieros.

Cuando los estados financieros contienen información financiera comparativa, también son aplicables los requerimientos y las orientaciones de la NIA-ES 710. Po su parte, la NIA-ES 300 incluye requerimientos y orientaciones adicionales sobre las actividades previas al comienzo de una auditoría inicial.

2.- Objetivo

El objetivo del auditor, con respecto a los saldos de apertura en un encargo inicial de auditoría consiste en obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada sobre si:

- a) **los saldos de apertura contienen incorrecciones** que puedan afectar de forma material a los estados financieros del periodo actual; y si
- b) se han **aplicado de manera uniforme** en los estados financieros del periodo actual las **políticas contables** reflejadas en los saldos de apertura, o si los cambios efectuados se han registrado, presentado y revelado adecuadamente de conformidad con el marco de información financiera aplicable.

3.- Definiciones

A los efectos de esta NIA-ES, se incluyen las siguientes definiciones:

- (a) **Encargo de auditoría inicial:** encargo de auditoría en el que los estados financieros del período anterior no fueron auditados o fueron auditados por un auditor predecesor.
- (b) **Saldos de apertura:** saldos contables al inicio del periodo. Los saldos de apertura también incluyen aquellas cuestiones que existían al inicio del periodo y que requieren revelación de información, como, por ejemplo, las contingencias y los compromisos.
- (c) **Auditor predecesor:** auditor de otra firma de auditoría, que auditó los estados financieros de una entidad en el periodo anterior y que ha sido sustituido por el auditor actual.

4.- Requerimientos

4.1 Procedimientos de auditoría

Saldos de apertura

- Lectura de los estados financieros más recientes y, en su caso, del informe de auditoría del auditor predecesor;
- Obtención de evidencia sobre si los saldos de apertura contienen incorrecciones que afecten de forma material a los estados financieros del periodo actual mediante:
 - (a) la determinación del correcto traspaso de los saldos de cierre del periodo anterior como saldos de apertura o, en su caso, si han sido reexpresados (esto es, adaptados a efectos comparativos);
 - (b) la determinación de si los saldos de apertura reflejan la aplicación de políticas contables adecuadas; y
 - (c) la realización de uno o más de los siguientes procedimientos:

- revisión de los papeles de trabajo del auditor predecesor;
 - evaluación de si los procedimientos de auditoría aplicados en el periodo actual proporcionan evidencia relevante en relación con los saldos de apertura; o
 - aplicación de procedimientos de auditoría específicos.
- Si se obtiene evidencia de que los saldos de apertura contienen incorrecciones que podrían afectar de forma material a los estados financieros del periodo actual, el auditor determinará el efecto en los estados financieros del periodo actual; y si tales incorrecciones existen en los estados financieros del periodo actual las comunicará al nivel adecuado de la dirección y a los responsables del gobierno de la entidad, de conformidad con la NIA-ES 450.

Congruencia de las políticas contables

El auditor debe obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada sobre si, en los estados financieros del periodo actual, se han aplicado de manera congruente las políticas contables reflejadas en los saldos de apertura, y sobre si los cambios efectuados en ellas se han registrado, presentado y revelado adecuadamente de conformidad con el marco de información financiera aplicable.

Información relevante en el informe de auditoría del auditor predecesor

Si los estados financieros del periodo anterior fueron auditados por un auditor predecesor y éste expresó una opinión modificada, el auditor evaluará el efecto que la cuestión que originó la modificación tiene en la valoración de los riesgos de incorrección material en los estados financieros del periodo actual, de conformidad con la NIA 315.

4.2 Conclusiones e informe de auditoría

Saldos de apertura y Congruencia de las políticas contables

Si el auditor no puede obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada con respecto a los saldos de apertura, expresará una opinión con salvedades o denegará opinión. Si concluye que los mismos contienen una incorrección que afecta de forma material a los estados financieros del periodo actual, y el efecto de la incorrección no se registra, se presenta o se revela adecuadamente, expresará una opinión con salvedades o desfavorable (véase NIA-ES 705 (R)).

Asimismo, el auditor expresará una opinión con salvedades o una opinión desfavorable, si concluye que las políticas contables del periodo actual **no se aplican congruentemente** en relación con los saldos de apertura, de conformidad con el marco de información financiera aplicable; o un **cambio en las políticas contables** no se registra, presenta o revela **adecuadamente**, de conformidad con el marco de información financiera aplicable.

Opinión modificada en el informe emitido por el auditor predecesor

Si la opinión modificada **continúa siendo relevante y material** con respecto a los estados financieros del periodo actual, el auditor expresará una opinión modificada en el informe de auditoría sobre los estados financieros del periodo actual, de conformidad con la NIA-ES 705 (R) y la NIA-ES 710.

5.- Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas

5.1 *Procedimientos de auditoría (A1 a A7)*

La naturaleza y extensión de los procedimientos de auditoría necesarios para obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada en relación con los saldos de apertura dependen de cuestiones tales como: las políticas contables aplicadas, la naturaleza de los saldos, tipos de transacciones e información a revelar, los riesgos de incorrección material en los estados financieros del periodo actual, la significatividad de los saldos de apertura en relación con los estados financieros del periodo actual y si los estados financieros del periodo anterior fueron auditados.

Cuando los estados financieros del periodo anterior han sido auditados por otro auditor, el auditor puede obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada en relación con los saldos de apertura **mediante la revisión de los papeles de trabajo** del auditor predecesor, en función de la competencia profesional y la independencia del auditor predecesor.

En el caso de los **activos y pasivos corrientes**, los procedimientos de auditoría del periodo actual pueden proporcionar algo de evidencia sobre los saldos de apertura. No obstante, en el caso de las existencias, podrían necesitarse procedimientos de auditoría adicionales, como por ejemplo, la observación del recuento actual y la conciliación con las cantidades al inicio, la aplicación de procedimientos de auditoría en relación con la valoración de partidas de existencias iniciales y en relación con el beneficio bruto y el corte de operaciones.

En el caso de los **activos y pasivos no corrientes**, tales como el inmovilizado material, el inmovilizado financiero y las deudas a largo plazo, es posible obtener alguna evidencia de auditoría mediante el examen de los registros contables y de otra información subyacente a los saldos de apertura, asimismo, el auditor puede obtener alguna evidencia de auditoría mediante confirmaciones de terceros; y en otros casos, puede necesitar llevar a cabo procedimientos de auditoría adicionales.

5.2 *Conclusiones e informe de auditoría (A8 a A9)*

La NIA-ES 705 (R) establece requerimientos y proporciona orientaciones sobre las circunstancias que pueden dar lugar a una opinión modificada sobre los estados financieros, sobre el tipo de opinión que resulta adecuado según las circunstancias y sobre el contenido del informe de auditoría cuando el auditor expresa una opinión modificada.

La NIA-ES (R) recoge en su **anexo un ejemplo de informe de auditoría que contiene una opinión modificada**, incluyendo a dos columnas el modelo según la NIA (R) y el modelo adaptado a la normativa española.

Por último, una opinión modificada expresada por el auditor predecesor puede no ser relevante ni material con respecto a la opinión sobre los estados financieros del periodo actual, como puede ser el caso, por ejemplo, cuando existió una limitación al alcance en el periodo anterior pero la cuestión que originó dicha limitación al alcance ha sido resuelta en el periodo actual.

6.- Requerimientos y otros aspectos de las NIA-ES diferenciadores de las NTA anteriores

Los conceptos, definiciones y requerimientos de esta NIA-ES en su gran mayoría están tratados en la NTA anterior, pero con menor desarrollo y con una estructura diferente.

Como se ha venido explicando la NIA-ES 510 (R) trata de la responsabilidad que tiene el auditor en relación con **los saldos de apertura** en un encargo inicial de auditoría. En este sentido, merece la pena destacar que NIA-ES aclara que el concepto de saldo de apertura, además de los importes que figuran en los estados financieros, incluye cuestiones cuya existencia al inicio del periodo debe ser revelada, tales como **contingencias y compromisos**, aspecto no recogido en la anterior NTA, aunque se consideraba implícito.

Si bien, con carácter general, las NTA no permitían la opinión parcial sí se permitía como caso excepcional en la auditoría de primer ejercicio la emisión de una opinión no modificada sobre balance y una opinión con salvedades o denegada sobre la cuenta de pérdidas y ganancias y los flujos de efectivo. En este sentido, si bien la NIA 510 (R)¹ recoge en el apartado A8 b) de su Guía de aplicación esta posibilidad, en la NIA-ES (R)² adaptada se suprime al no resultar de aplicación en España de conformidad con lo establecido en el artículo 5.1 b) de la Ley 22/2015, de Auditoría de Cuentas (LAC)³ que exige al auditor expresar una opinión sobre las cuentas anuales en su conjunto. Por tanto, también se ha prescindido del ejemplo 2 del Anexo de la NIA (R) que recoge una opinión con salvedades sobre los resultados y flujos de efectivo y una opinión no modificada o favorable en relación con la situación financiera.

7.- Aplicación práctica de esta NIA-ES

La aplicación de la NIA-ES 510 (R) no representa una modificación sustancial en el trabajo del auditor en esta área respecto a la práctica anterior a 2013, salvo por lo mencionado en el apartado anterior en relación con la opinión parcial que con las NIA-ES no es aceptable en ningún caso.

En relación con el término “reexpresados”, cuando hace mención a los saldos del periodo anterior, la norma matiza que se debe entender como “adaptados a efectos comparativos”, de acuerdo con lo establecido en el Plan General de Contabilidad (Tercera parte. Norma elaboración de las cuentas anuales. Norma 5ª.1).

¹ Como ya se indicaba en la NIA510 anterior a la revisada.

² Como ya se indicaba en la NIA-ES 510 anterior a la revisada.

³ Anteriormente artículo 3.1.b) del TRLAC.

8.- Normativa de referencia

Las NIA-ES relacionadas con esta norma y que se mencionan a lo largo de la misma son las siguientes:

- NIA-ES 200 Objetivos globales del auditor independiente y realización de la auditoría de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría.
- NIA-ES 300 Planificación de la auditoría de estados financieros.
- NIA-ES 315 Identificación y valoración de los riesgos de incorrección material mediante el conocimiento de la entidad y de su entorno.
- NIA-ES 450 Evaluación de las incorrecciones identificadas durante la realización de la auditoría.
- NIA-ES 705 (R) Opinión modificada en el informe emitido por un auditor independiente.
- NIA-ES 710 Información comparativa-Cifras correspondientes de periodos anteriores y estados financieros comparativos.

**CNyP y Departamento Técnico
REA+REGA Audidores del CGE**