

## NIA-ES 510. ENCARGOS INICIALES DE AUDITORÍA-SALDOS DE APERTURA

**Ana Martí Corral**

*Socia MC Economistas Auditores*

---

### EXTRACTO

La Norma Internacional de Auditoría 510, «Encargos iniciales de auditoría-Saldos de apertura» (NIA-ES 510) no supone grandes cambios respecto a la Norma Técnica de Auditoría sobre saldos de apertura que hemos venido aplicando hasta ahora. El objetivo de dicha norma es determinar la responsabilidad que tiene el auditor en relación con los saldos de apertura en un encargo inicial de auditoría, teniendo en cuenta que estos, además de los importes que figuran en los estados financieros, incluyen otras cuestiones tales como contingencias y compromisos.

Esta NIA determina qué procedimientos de auditoría debe aplicar el auditor en un encargo inicial para obtener evidencia adecuada y suficiente sobre los saldos de apertura, así como los efectos en el informe de auditoría.

**Palabras claves:** encargo de auditoría inicial, saldos de apertura y auditor predecesor.

---

## ISA 510. INITIAL AUDIT ENGAGEMENTS-OPENING BALANCES

---

### ABSTRACT

The International Standard on Auditing 510, «Initial Audit Engagements-Opening Balances» (Spain) ISA 510 does not bring big changes in respect of the Technical Auditing Standard on opening balances that has been applied in Spain up to now. The objective of said ISA is to define the auditor's responsibility in relation to the opening balances in an initial audit engagement, bearing in mind that said balances, apart from the amounts indicated in the financial statements, also include other matters such as contingencies and commitments.

This ISA sets out the audit procedures to be applied by the auditor in an initial engagement in order to obtain sufficient appropriate audit evidence regarding the opening balances and the effect this might have in the audit report.

**Keywords:** initial audit engagement, opening balances and predecessor auditor.

---

---

**Sumario**

- I. Introducción
- II. Alcance
- III. Procedimientos de auditoría
- IV. Efectos en el informe de auditoría

## I. INTRODUCCIÓN

Cuando un auditor acepta un encargo de auditoría inicial, independientemente de si los estados financieros anteriores fueron o no auditados, se le plantean cuestiones como: ¿hay que revisar los saldos de apertura?, ¿qué ocurre si los saldos de apertura incluyen incorrecciones?, ¿se corresponden los saldos de apertura con los saldos al cierre del periodo anterior?, ¿incluyen estos saldos cuestiones que existían al inicio del periodo y que requieren revelación de información?

Todas estas cuestiones quedan resueltas con la Norma Internacional de Auditoría 510 (NIA 510) donde se nos indican los procedimientos a realizar para dejar evidencia adecuada y suficiente sobre los saldos de apertura.

La NIA 510 no supone grandes cambios respecto a la Norma Técnica de Auditoría sobre saldos de apertura que hemos venido aplicando hasta ahora.

Antes de empezar con la descripción de la NIA 510, vamos a definir algunos conceptos importantes y que nos servirán de ayuda para la comprensión de la misma:

- **Encargo de auditoría inicial.** Es un encargo de auditoría en el que: (i) los estados financieros correspondientes al periodo anterior no fueron auditados; o (ii) los estados financieros correspondientes al periodo anterior fueron auditados por el auditor predecesor.
- **Saldos de apertura.** Son los *saldos contables* al inicio del periodo que se corresponden con los saldos al cierre del periodo anterior y reflejan los efectos tanto de las transacciones y hechos de periodos anteriores, como de *las políticas contables* aplicadas en el periodo anterior. Incluyen también aquellas cuestiones que existían al inicio del periodo y *que requieren revelación de información, como, por ejemplo, las contingencias y los compromisos.*
- **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. A efectos de esta definición, debe entenderse como firma de auditoría las definiciones a que se refiere el artículo 2, apartados 3 y 4 del texto refundido de la Ley de auditoría de cuentas (TRLAC).

La NIA 510 debe ser analizada junto con:

- La NIA 200, «Objetivos globales del auditor independiente y realización de la auditoría de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría».

- La NIA 710, «Información comparativa-Cifras correspondientes de periodos anteriores y estados financieros comparativos».
- La NIA 300, «Planificación de la auditoría de estados financieros».

## II. ALCANCE

Como ya hemos adelantado en la introducción, el alcance de esta NIA es determinar la responsabilidad que tiene el auditor en relación con los saldos de apertura en un encargo inicial de auditoría, teniendo en cuenta que estos, además de los importes que figuran en los estados financieros, incluyen otras cuestiones tales como contingencias y compromisos.

Es decir, esta NIA establece cuáles tienen que ser los criterios de actuación del auditor en relación con los saldos de apertura.

## III. PROCEDIMIENTOS DE AUDITORÍA

A la hora de fijar los procedimientos a realizar por el auditor para la verificación de los saldos de apertura, hay que distinguir si las cuentas anuales del periodo actual van a ser auditadas por el mismo profesional que auditó el periodo anterior o no.

En caso de que el auditor sea el mismo, cabe asumir que la revisión sobre los saldos de apertura ya se realizó y, por lo tanto, el auditor ya se satisfizo de que no existían incorrecciones significativas o que, en caso de existir ya se las comunicó a la dirección y órgano de gobierno de la entidad y las hizo constar en el informe de auditoría.

Si las cuentas anuales del periodo anterior fueron auditadas por otro auditor distinto al que va a auditar las cuentas del periodo actual, este tendrá que realizar los procedimientos oportunos de auditoría para obtener evidencia adecuada y suficiente sobre los saldos de apertura. En este caso, la revisión de los papeles de trabajo del auditor predecesor puede proporcionar evidencia de auditoría suficiente y adecuada **en función de la competencia profesional y la independencia del auditor predecesor**. En el caso de activos y pasivos corrientes, los procedimientos de auditoría del periodo actual pueden proporcionar algo de evidencia sobre los saldos de apertura. Por ejemplo, el cobro de los saldos de clientes de apertura durante el periodo actual proporcionará evidencia sobre su existencia, integridad y valoración al inicio del periodo. Caso distinto serían las existencias, ya que los procedimientos de auditoría del periodo actual aplicados a los saldos de apertura proporcionan poca evidencia de auditoría con respecto a las existencias disponibles al inicio del periodo. En este caso específico, la propia NIA nos indica que pueden necesitarse procedimientos de auditoría adicionales: (i) observación del recuento físico de existencias actual y la conciliación con los saldos de apertura; (ii) procedimientos sobre valoración de existencias iniciales; (iii) procedimientos sobre corte de operaciones y otros relacionados con el beneficio bruto.

- La NIA 710, «Información comparativa-Cifras correspondientes de periodos anteriores y estados financieros comparativos».
- La NIA 300, «Planificación de la auditoría de estados financieros».

## II. ALCANCE

Como ya hemos adelantado en la introducción, el alcance de esta NIA es determinar la responsabilidad que tiene el auditor en relación con los saldos de apertura en un encargo inicial de auditoría, teniendo en cuenta que estos, además de los importes que figuran en los estados financieros, incluyen otras cuestiones tales como contingencias y compromisos.

Es decir, esta NIA establece cuáles tienen que ser los criterios de actuación del auditor en relación con los saldos de apertura.

## III. PROCEDIMIENTOS DE AUDITORÍA

A la hora de fijar los procedimientos a realizar por el auditor para la verificación de los saldos de apertura, hay que distinguir si las cuentas anuales del periodo actual van a ser auditadas por el mismo profesional que auditó el periodo anterior o no.

En caso de que el auditor sea el mismo, cabe asumir que la revisión sobre los saldos de apertura ya se realizó y, por lo tanto, el auditor ya se satisfizo de que no existían incorrecciones significativas o que, en caso de existir ya se las comunicó a la dirección y órgano de gobierno de la entidad y las hizo constar en el informe de auditoría.

Si las cuentas anuales del periodo anterior fueron auditadas por otro auditor distinto al que va a auditar las cuentas del periodo actual, este tendrá que realizar los procedimientos oportunos de auditoría para obtener evidencia adecuada y suficiente sobre los saldos de apertura. En este caso, la revisión de los papeles de trabajo del auditor predecesor puede proporcionar evidencia de auditoría suficiente y adecuada **en función de la competencia profesional y la independencia del auditor predecesor**. En el caso de activos y pasivos corrientes, los procedimientos de auditoría del periodo actual pueden proporcionar algo de evidencia sobre los saldos de apertura. Por ejemplo, el cobro de los saldos de clientes de apertura durante el periodo actual proporcionará evidencia sobre su existencia, integridad y valoración al inicio del periodo. Caso distinto serían las existencias, ya que los procedimientos de auditoría del periodo actual aplicados a los saldos de apertura proporcionan poca evidencia de auditoría con respecto a las existencias disponibles al inicio del periodo. En este caso específico, la propia NIA nos indica que pueden necesitarse procedimientos de auditoría adicionales: (i) observación del recuento físico de existencias actual y la conciliación con los saldos de apertura; (ii) procedimientos sobre valoración de existencias iniciales; (iii) procedimientos sobre corte de operaciones y otros relacionados con el beneficio bruto.

Si estamos ante activos y pasivos no corrientes (por ejemplo, inmovilizado material o deudas a largo plazo), es posible obtener alguna evidencia de auditoría mediante el examen de los registros contables y de otra información o incluso mediante confirmaciones de terceros.

La NIA 510 indica que se realizarán procedimientos de auditoría en relación con:

- a) Saldos de apertura.
- b) Congruencia de políticas contables.
- c) Información relevante en el informe de auditoría del auditor predecesor.

## A) SALDOS DE APERTURA

Los procedimientos de auditoría a aplicar dependerán, entre otras cuestiones, de:

- La naturaleza de los saldos contables.
- Los tipos de transacciones.
- Los riesgos de incorrección material en los estados financieros del periodo actual.
- La importancia que tengan los saldos de apertura en relación con los estados financieros del periodo actual.
- Si los estados financieros del periodo anterior fueron auditados y, en su caso, si el auditor predecesor expresó una opinión modificada (se entiende por opinión modificada una opinión con salvedades, opinión desfavorable o denegación de opinión).

Los procedimientos a aplicar pueden ser entre otros:

1. Lectura de los estados financieros más recientes y, en su caso, del correspondiente informe de auditoría del auditor predecesor. Con este procedimiento el auditor busca información relevante en relación con los saldos de apertura.
2. Obtención de evidencia adecuada y suficiente sobre si los saldos de apertura contienen incorrecciones que afecten de forma material a los estados financieros:
  - a) Comprobar si los saldos de cierre del periodo anterior se han traspasado correctamente al periodo actual o, cuando proceda, si han sido reexpresados.
  - b) Determinar si los saldos de apertura reflejan la aplicación de políticas contables adecuadas.
  - c) Revisar en los papeles de trabajo del auditor predecesor si los estados financieros del ejercicio anterior hubieran sido auditados.

- d) Evaluar si los procedimientos de auditoría aplicados en el periodo actual proporcionan evidencia relevante en relación con los saldos de apertura.

Si una vez realizadas las pruebas de auditoría, el auditor concluye que los saldos de apertura contienen incorrecciones que podrían afectar de forma material a los estados financieros que está auditando, tiene que determinar el efecto que tienen las mismas sobre dichos estados financieros, comunicándoselas a la dirección y a los responsables del órgano de gobierno de conformidad con la NIA 450, «Evaluación de las incorrecciones identificadas durante la realización de la auditoría».

Se entiende por incorrección la diferencia entre la cantidad, clasificación, presentación o información revelada respecto de una partida incluida en los estados financieros y la cantidad, clasificación, presentación o revelación de información requeridas respecto de dicha partida de conformidad con el marco de información financiera aplicable. Las incorrecciones pueden deberse a errores o fraudes.

Queremos destacar el término «reexpresado» mencionado en el punto 2 a) anterior. Este debe entenderse como «adaptados a efectos comparativos» conforme a lo establecido en el Plan General de Contabilidad, en su tercera parte, «Normas de elaboración de las cuentas anuales», norma 5.<sup>a</sup> 1:

«En cada partida deberán figurar, además de las cifras del ejercicio que se cierra, las correspondientes al ejercicio inmediatamente anterior. A estos efectos, cuando unas y otras no sean comparables, bien por haberse producido una modificación en la estructura, bien por realizarse un cambio de criterio contable o subsanación de error, se deberá proceder a adaptar el ejercicio precedente, a efectos de su presentación en el ejercicio al que se refieren las cuentas anuales, informando de ello detalladamente en la memoria».

## B) CONGRUENCIA DE LAS POLÍTICAS CONTABLES

El auditor tiene que obtener evidencia adecuada y suficiente sobre si:

- En los estados financieros, se han aplicado de manera congruente las políticas contables reflejadas en los saldos de apertura.
- Si en caso de haberse efectuado cambios en ellas, estos se han registrado, presentado y revelado adecuadamente de conformidad con el marco de información financiera aplicable.

## C) INFORMACIÓN RELEVANTE EN EL INFORME DE AUDITORÍA DEL AUDITOR PREDECESOR

En este apartado tenemos que tener en cuenta la NIA 315, «Identificación y valoración de los riesgos de incorrección material mediante el conocimiento de la entidad y de su entorno» y la NIA 705, «Opinión modificada en el informe emitido por un auditor independiente».

Si los estados financieros del año anterior fueron auditados, y el auditor expresó una opinión modificada, el auditor del ejercicio actual tiene que evaluar 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.

A continuación se exponen algunos ejemplos de asuntos que pueden originar incorrecciones en saldos de apertura:

- Amortizaciones de inmovilizado calculadas con criterios fiscales y no según vida útil.
- Revalorizaciones de inmovilizado realizadas sin normativa contable que las ampare.
- No periodificación de gastos.
- Pasivos no registrados por bienes o servicios recibidos.
- Etc.

#### IV. EFECTOS EN EL INFORME DE AUDITORÍA

Los efectos en el informe de auditoría se desarrollan en la NIA 705, «Opinión modificada en el informe emitido por un auditor independiente».

##### A) SALDOS DE APERTURA

1. Si el auditor no puede obtener evidencia de auditoría adecuada y suficiente con respecto a los saldos de apertura, expresará una opinión con salvedades o denegada, según corresponda y de conformidad con la NIA 705.
2. Si el auditor concluye que los saldos de apertura contienen una incorrección que afecta de forma material a los estados financieros del periodo actual, y si el efecto de la incorrección no se registra, se presenta o se revela adecuadamente, expresará una opinión con salvedades o una opinión desfavorables según corresponda y de conformidad con la NIA 705.

##### B) CONGRUENCIA DE LAS POLÍTICAS CONTABLES

El auditor expresará una opinión con salvedades o desfavorable si:

1. 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.



2. Un cambio de políticas contables no se registra, presenta o revela adecuadamente, de conformidad con el marco de información financiera aplicable.

### C) OPINIÓN MODIFICADA EN EL INFORME EMITIDO POR EL AUDITOR PREDECESOR

Si el informe de auditoría del auditor predecesor sobre los estados financieros del periodo anterior contenía una opinión modificada que continúa siendo relevante y material con respecto a los estados financieros del periodo actual, el auditor expresará una opinión modificada de conformidad con la NIA 705.

Si estamos ante activos y pasivos no corrientes (por ejemplo, inmovilizado material o deudas a largo plazo), es posible obtener alguna evidencia de auditoría mediante el examen de los registros contables y de otra información o incluso mediante confirmaciones de terceros.

La NIA 510 indica que se realizarán procedimientos de auditoría en relación con:

- a) Saldos de apertura.
- b) Congruencia de políticas contables.
- c) Información relevante en el informe de auditoría del auditor predecesor.

## A) SALDOS DE APERTURA

Los procedimientos de auditoría a aplicar dependerán, entre otras cuestiones, de:

- La naturaleza de los saldos contables.
- Los tipos de transacciones.
- Los riesgos de incorrección material en los estados financieros del periodo actual.
- La importancia que tengan los saldos de apertura en relación con los estados financieros del periodo actual.
- Si los estados financieros del periodo anterior fueron auditados y, en su caso, si el auditor predecesor expresó una opinión modificada (se entiende por opinión modificada una opinión con salvedades, opinión desfavorable o denegación de opinión).

Los procedimientos a aplicar pueden ser entre otros:

1. Lectura de los estados financieros más recientes y, en su caso, del correspondiente informe de auditoría del auditor predecesor. Con este procedimiento el auditor busca información relevante en relación con los saldos de apertura.
2. Obtención de evidencia adecuada y suficiente sobre si los saldos de apertura contienen incorrecciones que afecten de forma material a los estados financieros:
  - a) Comprobar si los saldos de cierre del periodo anterior se han traspasado correctamente al periodo actual o, cuando proceda, si han sido reexpresados.
  - b) Determinar si los saldos de apertura reflejan la aplicación de políticas contables adecuadas.
  - c) Revisar en los papeles de trabajo del auditor predecesor si los estados financieros del ejercicio anterior hubieran sido auditados.

- d) Evaluar si los procedimientos de auditoría aplicados en el periodo actual proporcionan evidencia relevante en relación con los saldos de apertura.

Si una vez realizadas las pruebas de auditoría, el auditor concluye que los saldos de apertura contienen incorrecciones que podrían afectar de forma material a los estados financieros que está auditando, tiene que determinar el efecto que tienen las mismas sobre dichos estados financieros, comunicándoselas a la dirección y a los responsables del órgano de gobierno de conformidad con la NIA 450, «Evaluación de las incorrecciones identificadas durante la realización de la auditoría».

Se entiende por incorrección la diferencia entre la cantidad, clasificación, presentación o información revelada respecto de una partida incluida en los estados financieros y la cantidad, clasificación, presentación o revelación de información requeridas respecto de dicha partida de conformidad con el marco de información financiera aplicable. Las incorrecciones pueden deberse a errores o fraudes.

Queremos destacar el término «reexpresado» mencionado en el punto 2 a) anterior. Este debe entenderse como «adaptados a efectos comparativos» conforme a lo establecido en el Plan General de Contabilidad, en su tercera parte, «Normas de elaboración de las cuentas anuales», norma 5.<sup>a</sup> 1:

«En cada partida deberán figurar, además de las cifras del ejercicio que se cierra, las correspondientes al ejercicio inmediatamente anterior. A estos efectos, cuando unas y otras no sean comparables, bien por haberse producido una modificación en la estructura, bien por realizarse un cambio de criterio contable o subsanación de error, se deberá proceder a adaptar el ejercicio precedente, a efectos de su presentación en el ejercicio al que se refieren las cuentas anuales, informando de ello detalladamente en la memoria».

## B) CONGRUENCIA DE LAS POLÍTICAS CONTABLES

El auditor tiene que obtener evidencia adecuada y suficiente sobre si:

- En los estados financieros, se han aplicado de manera congruente las políticas contables reflejadas en los saldos de apertura.
- Si en caso de haberse efectuado cambios en ellas, estos se han registrado, presentado y revelado adecuadamente de conformidad con el marco de información financiera aplicable.

## C) INFORMACIÓN RELEVANTE EN EL INFORME DE AUDITORÍA DEL AUDITOR PREDECESOR

En este apartado tenemos que tener en cuenta la NIA 315, «Identificación y valoración de los riesgos de incorrección material mediante el conocimiento de la entidad y de su entorno» y la NIA 705, «Opinión modificada en el informe emitido por un auditor independiente».

Si los estados financieros del año anterior fueron auditados, y el auditor expresó una opinión modificada, el auditor del ejercicio actual tiene que evaluar 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.

A continuación se exponen algunos ejemplos de asuntos que pueden originar incorrecciones en saldos de apertura:

- Amortizaciones de inmovilizado calculadas con criterios fiscales y no según vida útil.
- Revalorizaciones de inmovilizado realizadas sin normativa contable que las ampare.
- No periodificación de gastos.
- Pasivos no registrados por bienes o servicios recibidos.
- Etc.

#### IV. EFECTOS EN EL INFORME DE AUDITORÍA

Los efectos en el informe de auditoría se desarrollan en la NIA 705, «Opinión modificada en el informe emitido por un auditor independiente».

##### A) SALDOS DE APERTURA

1. Si el auditor no puede obtener evidencia de auditoría adecuada y suficiente con respecto a los saldos de apertura, expresará una opinión con salvedades o denegada, según corresponda y de conformidad con la NIA 705.
2. Si el auditor concluye que los saldos de apertura contienen una incorrección que afecta de forma material a los estados financieros del periodo actual, y si el efecto de la incorrección no se registra, se presenta o se revela adecuadamente, expresará una opinión con salvedades o una opinión desfavorables según corresponda y de conformidad con la NIA 705.

##### B) CONGRUENCIA DE LAS POLÍTICAS CONTABLES

El auditor expresará una opinión con salvedades o desfavorable si:

1. 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.

2. Un cambio de políticas contables no se registra, presenta o revela adecuadamente, de conformidad con el marco de información financiera aplicable.

### C) OPINIÓN MODIFICADA EN EL INFORME EMITIDO POR EL AUDITOR PREDECESOR

Si el informe de auditoría del auditor predecesor sobre los estados financieros del periodo anterior contenía una opinión modificada que continúa siendo relevante y material con respecto a los estados financieros del periodo actual, el auditor expresará una opinión modificada de conformidad con la NIA 705.