

NIA-ES 570. EMPRESA EN FUNCIONAMIENTO

Jesús García Álvaro

Economista y auditor de cuentas

EXTRACTO

La procedencia o no de la aplicación del principio de empresa en funcionamiento en la formulación de los estados contables es consustancial a la continuidad en el tiempo de las entidades, y conlleva diferentes situaciones que, en su caso, el auditor deberá reflejar en su informe a través de párrafos de énfasis o salvedades.

Palabras claves: principio de empresa en funcionamiento, opinión denegada y párrafo de énfasis.

ISA 570. GOING CONCERN

ABSTRACT

Source or non-application of the principle of company operating in the formulation of the financial statements is inherent to the continuity in time of the entities, and leads to different situations which, in his case, the auditor should reflect in its report through paragraphs of emphasis or caveats.

Keywords: principle of going concern, denied review and emphasis of matter paragraph.

Sumario

1. Periodo transitorio
2. Modificaciones relevantes
3. Contenido y análisis de la NIA-ES 570
 - 3.1. Introducción
 - 3.2. Objetivos
 - 3.3. Requerimientos

1. PERIODO TRANSITORIO

Actualmente nos encontramos en un periodo transitorio en el que siendo de aplicación la Norma Técnica de Auditoría (NTA) sobre «Aplicación del principio de empresa en funcionamiento» (Resolución de 31 de mayo de 1993, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, modificada por la Resolución de 20 diciembre de 2013), es necesario abordar el tratamiento que del principio de empresa en funcionamiento realiza la NIA-ES 570, ya que, al igual que el resto de las NIA incorporadas al ordenamiento jurídico español, comenzará a aplicarse a los trabajos de auditoría correspondientes a los ejercicios económicos que comiencen a partir del 1 de enero de 2014, y a todos aquellos trabajos de auditoría contratados a partir del 1 de enero de 2015, cualquiera que sea el ejercicio al que se refiera el trabajo contratado. A nivel práctico supone que al ejercicio económico 2013 (si es partido 2013/2014) le seguirán siendo de aplicación las NTA actuales, y que las NIA se aplicarán a las auditorías del ejercicio 2014 (si es partido 2014/2015), así como a los trabajos de auditoría de los ejercicios anteriores que se contraten a partir del 1 de enero de 2015.

2. MODIFICACIONES RELEVANTES

La reciente modificación, que mediante la Resolución de 20 de diciembre de 2013 se ha realizado de la NTA sobre «Aplicación del principio de empresa en funcionamiento» (Resolución de 31 de mayo de 1993, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas), ha supuesto que el contenido de la actual norma técnica sea esencialmente igual a lo dispuesto en la NIA-ES 570, «Empresa en funcionamiento».

3. CONTENIDO Y ANÁLISIS DE LA NIA-ES 570

La NIA-ES 570, al igual que el resto de las NIA, dispone de un índice con los apartados en los que está estructurada la norma, que a la sazón son los siguientes:

1. **Introducción:** establece el alcance de la norma y la definición de las responsabilidades de la entidad auditada y del auditor.
2. **Objetivo:** concreta el objetivo de la norma.
3. **Requerimientos:** establece las obligaciones que tiene el auditor en el análisis y tratamiento del principio de empresa en funcionamiento en los trabajos de auditoría.

4. **Guías de aplicación y notas aclaratorias:** complementa y aclara el contenido de los apartados anteriores. En el presente artículo están consideradas en el desarrollo de los apartados anteriores.

3.1. INTRODUCCIÓN

La aplicación del principio de empresa en funcionamiento en la formulación de los estados financieros implica partir de la hipótesis de que la entidad auditada tiene la intención y la posibilidad de continuar su actividad en el futuro y, por lo tanto, dispone de la capacidad para realizar sus activos y liquidar sus pasivos.

La norma tiene como alcance determinar las responsabilidades del auditor en el análisis y valoración de la aplicación, por la entidad auditada, del principio de empresa en funcionamiento en la formulación de sus estados financieros.

En este sentido, la norma establece la responsabilidad para la dirección de la entidad auditada de efectuar una valoración de la capacidad de la entidad para continuar su actividad en el tiempo así como de la información que al respecto contienen los estados financieros, con independencia de que el marco normativo de información financiera aplicable se lo exija o no.

Por otra parte, establece que la responsabilidad del auditor se circunscribe a obtener evidencia suficiente y adecuada sobre la idoneidad de que los estados financieros se hayan formulado de acuerdo con el principio de empresa en funcionamiento, así como a poner de manifiesto aquellas incertidumbres que pudieran afectar a la continuidad de la entidad auditada. No obstante, la propia norma señala que dada la imposibilidad de que el auditor prediga hechos o condiciones futuros, la ausencia de incertidumbres sobre este aspecto en el informe del auditor no implica que este esté garantizando la continuidad de la entidad.

3.2. OBJETIVOS

En consonancia con la responsabilidad del auditor, la norma establece como objetivos del auditor los siguientes:

- Obtener evidencia suficiente y adecuada sobre la idoneidad de que los estados financieros se hayan formulado de acuerdo con el principio de empresa en funcionamiento.
- Determinar la existencia de posibles incertidumbres que pudieran afectar a la continuidad de la entidad.
- Establecer las consecuencias que las situaciones planteadas tienen en el informe del auditor.

4. **Guías de aplicación y notas aclaratorias:** complementa y aclara el contenido de los apartados anteriores. En el presente artículo están consideradas en el desarrollo de los apartados anteriores.

3.1. INTRODUCCIÓN

La aplicación del principio de empresa en funcionamiento en la formulación de los estados financieros implica partir de la hipótesis de que la entidad auditada tiene la intención y la posibilidad de continuar su actividad en el futuro y, por lo tanto, dispone de la capacidad para realizar sus activos y liquidar sus pasivos.

La norma tiene como alcance determinar las responsabilidades del auditor en el análisis y valoración de la aplicación, por la entidad auditada, del principio de empresa en funcionamiento en la formulación de sus estados financieros.

En este sentido, la norma establece la responsabilidad para la dirección de la entidad auditada de efectuar una valoración de la capacidad de la entidad para continuar su actividad en el tiempo así como de la información que al respecto contienen los estados financieros, con independencia de que el marco normativo de información financiera aplicable se lo exija o no.

Por otra parte, establece que la responsabilidad del auditor se circunscribe a obtener evidencia suficiente y adecuada sobre la idoneidad de que los estados financieros se hayan formulado de acuerdo con el principio de empresa en funcionamiento, así como a poner de manifiesto aquellas incertidumbres que pudieran afectar a la continuidad de la entidad auditada. No obstante, la propia norma señala que dada la imposibilidad de que el auditor prediga hechos o condiciones futuros, la ausencia de incertidumbres sobre este aspecto en el informe del auditor no implica que este esté garantizando la continuidad de la entidad.

3.2. OBJETIVOS

En consonancia con la responsabilidad del auditor, la norma establece como objetivos del auditor los siguientes:

- Obtener evidencia suficiente y adecuada sobre la idoneidad de que los estados financieros se hayan formulado de acuerdo con el principio de empresa en funcionamiento.
- Determinar la existencia de posibles incertidumbres que pudieran afectar a la continuidad de la entidad.
- Establecer las consecuencias que las situaciones planteadas tienen en el informe del auditor.

3.3. REQUERIMIENTOS

La norma dispone que, en el proceso de valoración de los riesgos de la entidad auditada, el auditor debe tener en cuenta la posible existencia de hechos o condiciones que puedan poner en duda la capacidad de la entidad para continuar su actividad en el futuro inmediato. En este sentido la propia norma realiza, a título de ejemplo no limitativo, una enumeración de hechos o condiciones que pudieran generar dudas sobre la aplicación del principio de empresa en funcionamiento y que, en su caso, pueden ser mitigados por otros factores que el auditor debe sopesar en la valoración.

Asimismo, la norma diferencia cómo debe actuar el auditor en el caso en el que la dirección de la entidad haya efectuado o no una valoración preliminar sobre la capacidad de la entidad para continuar su actividad:

- a) La dirección de la entidad ha efectuado una valoración (no inferior a 12 meses vista): el auditor debe discutir su contenido con la dirección, y en el caso de que se hubieran detectado incertidumbres (hechos o condiciones) que pudieran afectar a la continuidad de la entidad, este debe analizar los planes diseñados por la entidad para solventarlas, e indagar ante la dirección la posible existencia de hechos o condiciones ocurridos con posterioridad al periodo de valoración, que pueda poner en cuestión la continuidad de la entidad.
- b) La dirección de la entidad no ha efectuado la valoración: el auditor discutirá con la dirección la procedencia de aplicar el principio de empresa en funcionamiento y la posible existencia de hechos o condiciones que pudieran generar dudas sobre la continuidad de la entidad.

En el caso de que el auditor haya detectado hechos o condiciones que pudieran hacer dudar sobre la continuidad de la entidad, debe obtener evidencia suficiente y adecuada, mediante la realización, entre otros, de procedimientos de auditoría establecidos en la propia norma, para determinar si existe o no una o varias incertidumbres, y siempre valorando conjuntamente los factores causantes y mitigantes de los indicados hechos o condiciones.

Con la evidencia obtenida, el auditor debe concluir si existen o no incertidumbres significativas que hagan dudar sobre la continuidad de la entidad, entendiéndose por tal cuando la magnitud de su impacto potencial y la probabilidad de que ocurra son tales que, a su juicio, es necesaria una adecuada información sobre la naturaleza y las implicaciones de la incertidumbre en los estados financieros para que:

- Reflejen la imagen fiel, en el caso de un marco de información financiera de imagen fiel.
- No induzcan a error en el caso de un marco de cumplimiento.

Considerando el resultado de la evidencia obtenida por el auditor, la norma diferencia tres situaciones con efectos en el informe de auditoría:

- Utilización adecuada de la hipótesis de empresa en funcionamiento, pese a la existencia de una incertidumbre material.
- Utilización inadecuada de la hipótesis de empresa en funcionamiento.
- Falta de disposición de la dirección para realizar o ampliar su valoración.

3.3.1. Utilización adecuada de la hipótesis de empresa en funcionamiento, pese a la existencia de una incertidumbre material

Esta situación se produce cuando el auditor ha detectado hechos o condiciones que pueden hacerle dudar sobre la continuidad de la entidad. Sin embargo, una vez analizados conjuntamente los factores causantes y mitigantes de esos hechos o situaciones, el auditor ha llegado a la conclusión de que la entidad puede continuar, y por lo tanto entiende que la formulación de los estados financieros bajo el principio de empresa en funcionamiento es adecuada. La incidencia en el informe del auditor tiene dos vertientes:

- Si la memoria de la entidad describe adecuadamente los hechos o condiciones que provocan la existencia de la incertidumbre sobre su continuidad, así como los planes de la entidad para afrontarla, la opinión del auditor será favorable, pero está obligado a incluir un párrafo de énfasis (la norma incluye modelo de párrafo), en el que explique la existencia de la correspondiente incertidumbre y se refiera a la nota de la memoria de los estados financieros que informa sobre ella.
- Si la memoria de la entidad no describe, o lo hace inadecuadamente, los hechos o condiciones que provocan la existencia de la incertidumbre sobre su continuidad, ni los planes de la entidad para afrontarla, el auditor incluirá en su informe una salvedad por falta de información en la memoria (no por incertidumbre, ya que actualmente la regla general es que las incertidumbres han dejado de ser salvedades), que dará lugar a una opinión con salvedades o desfavorable (la norma incluye modelos de párrafos), en función del carácter significativo o muy significativo de la omisión de información. En este caso no procede la inclusión del párrafo de énfasis, al no poder enfatizar algo que no está en la memoria.

Es preciso señalar en relación con la naturaleza como salvedad de las incertidumbres que, únicamente en casos extremos, cuando el auditor detecta múltiples incertidumbres cuyo efecto conjunto en los estados auditados sea muy significativo, se pueden considerar como salvedades, pero ello implica que el auditor estará obligado a emitir una opinión denegada. Asimismo, es conveniente recordar que el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, en la Consulta 1

del BOICAC 92 (NFC045897) indica que «Ha de precisarse que, a los efectos de poder denegar la opinión porque existan múltiples incertidumbres, debe considerarse como una única incertidumbre las dudas surgidas de la aplicación del principio de empresa en funcionamiento, aunque vengan motivadas por varios factores causantes o generadores de dudas».

3.3.2. Utilización inadecuada de la hipótesis de empresa en funcionamiento

Cuando la entidad ha formulado los estados financieros bajo el principio de empresa en funcionamiento y, a juicio del auditor, no proceda al encontrarse la entidad en una situación de no continuidad en el tiempo (disolución, liquidación...), el informe de auditoría contendrá una opinión desfavorable, con independencia de que los estados financieros informen de dicha aplicación inadecuada.

Sin embargo, cuando no siendo de aplicación el principio de empresa en funcionamiento, la entidad formula sus estados financieros sobre una base alternativa que suponga un marco de información financiera aceptable en esas circunstancias (criterio de liquidación...), el auditor puede realizar la auditoría ateniéndose al contenido de ese nuevo marco, teniendo en cuenta que la norma entiende que puede ser apropiado o necesario incluir un párrafo de énfasis en el informe de auditoría para llamar la atención del usuario sobre la base alternativa y sobre los motivos de su utilización. En este sentido, es preciso recordar que como desarrollo del Plan General de Contabilidad, la Resolución de 18 de octubre de 2013, el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas regula el marco de información financiera aplicable cuando no resulta adecuada la aplicación del principio de empresa en funcionamiento.

3.3.3. Falta de disposición de la dirección para realizar o ampliar su valoración

Si la dirección de la entidad, a petición del auditor, no realiza o amplía la valoración sobre la continuidad de la entidad auditada, el auditor se encontrará ante una limitación al alcance que dará lugar a una opinión con salvedades o denegada, en función de la relevancia de la limitación.

Adicionalmente, la norma hace referencia a la obligación del auditor de comunicar a la entidad auditada:

- Las incertidumbres identificadas que pudieran poner de manifiesto dudas sobre su continuidad, la oportunidad o no de aplicar el principio de empresa en funcionamiento en la formulación de los estados auditados.
- La adecuación de la información que al respecto contiene la memoria.

Finalmente, la norma llama la atención al auditor sobre el hecho de que si se produce un retraso significativo en la aprobación de los estados financieros, debe indagar si se debe a hechos o condiciones que puedan tener que ver con la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento, en cuyo caso deberá actuar en consecuencia con lo indicado.

3.3. REQUERIMIENTOS

La norma dispone que, en el proceso de valoración de los riesgos de la entidad auditada, el auditor debe tener en cuenta la posible existencia de hechos o condiciones que puedan poner en duda la capacidad de la entidad para continuar su actividad en el futuro inmediato. En este sentido la propia norma realiza, a título de ejemplo no limitativo, una enumeración de hechos o condiciones que pudieran generar dudas sobre la aplicación del principio de empresa en funcionamiento y que, en su caso, pueden ser mitigados por otros factores que el auditor debe sopesar en la valoración.

Asimismo, la norma diferencia cómo debe actuar el auditor en el caso en el que la dirección de la entidad haya efectuado o no una valoración preliminar sobre la capacidad de la entidad para continuar su actividad:

- a) La dirección de la entidad ha efectuado una valoración (no inferior a 12 meses vista): el auditor debe discutir su contenido con la dirección, y en el caso de que se hubieran detectado incertidumbres (hechos o condiciones) que pudieran afectar a la continuidad de la entidad, este debe analizar los planes diseñados por la entidad para solventarlas, e indagar ante la dirección la posible existencia de hechos o condiciones ocurridos con posterioridad al periodo de valoración, que pueda poner en cuestión la continuidad de la entidad.
- b) La dirección de la entidad no ha efectuado la valoración: el auditor discutirá con la dirección la procedencia de aplicar el principio de empresa en funcionamiento y la posible existencia de hechos o condiciones que pudieran generar dudas sobre la continuidad de la entidad.

En el caso de que el auditor haya detectado hechos o condiciones que pudieran hacer dudar sobre la continuidad de la entidad, debe obtener evidencia suficiente y adecuada, mediante la realización, entre otros, de procedimientos de auditoría establecidos en la propia norma, para determinar si existe o no una o varias incertidumbres, y siempre valorando conjuntamente los factores causantes y mitigantes de los indicados hechos o condiciones.

Con la evidencia obtenida, el auditor debe concluir si existen o no incertidumbres significativas que hagan dudar sobre la continuidad de la entidad, entendiéndose por tal cuando la magnitud de su impacto potencial y la probabilidad de que ocurra son tales que, a su juicio, es necesaria una adecuada información sobre la naturaleza y las implicaciones de la incertidumbre en los estados financieros para que:

- Reflejen la imagen fiel, en el caso de un marco de información financiera de imagen fiel.
- No induzcan a error en el caso de un marco de cumplimiento.

Considerando el resultado de la evidencia obtenida por el auditor, la norma diferencia tres situaciones con efectos en el informe de auditoría:

- Utilización adecuada de la hipótesis de empresa en funcionamiento, pese a la existencia de una incertidumbre material.
- Utilización inadecuada de la hipótesis de empresa en funcionamiento.
- Falta de disposición de la dirección para realizar o ampliar su valoración.

3.3.1. Utilización adecuada de la hipótesis de empresa en funcionamiento, pese a la existencia de una incertidumbre material

Esta situación se produce cuando el auditor ha detectado hechos o condiciones que pueden hacerle dudar sobre la continuidad de la entidad. Sin embargo, una vez analizados conjuntamente los factores causantes y mitigantes de esos hechos o situaciones, el auditor ha llegado a la conclusión de que la entidad puede continuar, y por lo tanto entiende que la formulación de los estados financieros bajo el principio de empresa en funcionamiento es adecuada. La incidencia en el informe del auditor tiene dos vertientes:

- Si la memoria de la entidad describe adecuadamente los hechos o condiciones que provocan la existencia de la incertidumbre sobre su continuidad, así como los planes de la entidad para afrontarla, la opinión del auditor será favorable, pero está obligado a incluir un párrafo de énfasis (la norma incluye modelo de párrafo), en el que explique la existencia de la correspondiente incertidumbre y se refiera a la nota de la memoria de los estados financieros que informa sobre ella.
- Si la memoria de la entidad no describe, o lo hace inadecuadamente, los hechos o condiciones que provocan la existencia de la incertidumbre sobre su continuidad, ni los planes de la entidad para afrontarla, el auditor incluirá en su informe una salvedad por falta de información en la memoria (no por incertidumbre, ya que actualmente la regla general es que las incertidumbres han dejado de ser salvedades), que dará lugar a una opinión con salvedades o desfavorable (la norma incluye modelos de párrafos), en función del carácter significativo o muy significativo de la omisión de información. En este caso no procede la inclusión del párrafo de énfasis, al no poder enfatizar algo que no está en la memoria.

Es preciso señalar en relación con la naturaleza como salvedad de las incertidumbres que, únicamente en casos extremos, cuando el auditor detecta múltiples incertidumbres cuyo efecto conjunto en los estados auditados sea muy significativo, se pueden considerar como salvedades, pero ello implica que el auditor estará obligado a emitir una opinión denegada. Asimismo, es conveniente recordar que el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, en la Consulta 1

del BOICAC 92 (NFC045897) indica que «Ha de precisarse que, a los efectos de poder denegar la opinión porque existan múltiples incertidumbres, debe considerarse como una única incertidumbre las dudas surgidas de la aplicación del principio de empresa en funcionamiento, aunque vengan motivadas por varios factores causantes o generadores de dudas».

3.3.2. Utilización inadecuada de la hipótesis de empresa en funcionamiento

Cuando la entidad ha formulado los estados financieros bajo el principio de empresa en funcionamiento y, a juicio del auditor, no proceda al encontrarse la entidad en una situación de no continuidad en el tiempo (disolución, liquidación...), el informe de auditoría contendrá una opinión desfavorable, con independencia de que los estados financieros informen de dicha aplicación inadecuada.

Sin embargo, cuando no siendo de aplicación el principio de empresa en funcionamiento, la entidad formula sus estados financieros sobre una base alternativa que suponga un marco de información financiera aceptable en esas circunstancias (criterio de liquidación...), el auditor puede realizar la auditoría ateniéndose al contenido de ese nuevo marco, teniendo en cuenta que la norma entiende que puede ser apropiado o necesario incluir un párrafo de énfasis en el informe de auditoría para llamar la atención del usuario sobre la base alternativa y sobre los motivos de su utilización. En este sentido, es preciso recordar que como desarrollo del Plan General de Contabilidad, la Resolución de 18 de octubre de 2013, el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas regula el marco de información financiera aplicable cuando no resulta adecuada la aplicación del principio de empresa en funcionamiento.

3.3.3. Falta de disposición de la dirección para realizar o ampliar su valoración

Si la dirección de la entidad, a petición del auditor, no realiza o amplía la valoración sobre la continuidad de la entidad auditada, el auditor se encontrará ante una limitación al alcance que dará lugar a una opinión con salvedades o denegada, en función de la relevancia de la limitación.

Adicionalmente, la norma hace referencia a la obligación del auditor de comunicar a la entidad auditada:

- Las incertidumbres identificadas que pudieran poner de manifiesto dudas sobre su continuidad, la oportunidad o no de aplicar el principio de empresa en funcionamiento en la formulación de los estados auditados.
- La adecuación de la información que al respecto contiene la memoria.

Finalmente, la norma llama la atención al auditor sobre el hecho de que si se produce un retraso significativo en la aprobación de los estados financieros, debe indagar si se debe a hechos o condiciones que puedan tener que ver con la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento, en cuyo caso deberá actuar en consecuencia con lo indicado.