

Resolución de 31 de mayo de 1993, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se publica la Norma Técnica de Auditoría sobre la aplicación del principio de empresa en funcionamiento

REGISTRO NORM@DOC:	27189
BOMEH:	99/1993
PUBLICADO EN:	BOICAC n.º 13/Mayo 1993
Disponible en:	CONTROL DEL GASTO PÚBLICO Y AUDITORÍA DE CUENTAS
VIGENCIA:	
DEPARTAMENTO EMISOR:	Ministerio de Economía y Hacienda
ANÁLISIS JURÍDICO:	Referencias posteriores Modifica apartados 1.2, 1.3, 1.5, 5 y 6 por Resolución de 20 diciembre de 2013, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas
MATERIAS:	Auditoría de cuentas Empresas Información Obligaciones

ÍNDICE SISTEMÁTICO

Primero.

Segundo.

NORMA DE AUDITORÍA SOBRE LA APLICACIÓN DEL PRINCIPIO DE EMPRESA EN FUNCIONAMIENTO

1. Consideraciones generales
2. Posibles factores causantes de la duda
3. Factores mitigantes de la duda
4. Evaluación de los factores
5. Conclusiones e informe de auditoría.
6. Responsabilidad del auditor

ANEXO I

CIRCUNSTANCIAS QUE PUDIERAN, ENTRE OTRAS, CONSTITUIR POSIBLES FACTORES CAUSANTES DE LA DUDA:

ANEXO II

FACTORES QUE TIENDEN A REDUCIR O ELIMINAR LA DUDA SOBRE LA CAPACIDAD DE LA ENTIDAD DE SEGUIR COMO EMPRESA EN FUNCIONAMIENTO

TEXTO ACTUALIZADO

Por Resolución del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas de fecha 27 de julio de 1992 (*BOE* de 17 de octubre) se procedió a efectuar el anuncio de la Norma de Auditoría sobre la aplicación del principio de empresa en funcionamiento para someterla a información pública durante el plazo de seis meses, de conformidad con lo establecido en el artículo 5.2 de la Ley 19/1988, de Auditoría de Cuentas. [1]

Una vez transcurrido dicho plazo, el Instituto de Auditores-Censores Jurados de Cuentas de España, el Consejo General de Colegios de Economistas de España y el Consejo Superior de Titulados Mercantiles y Empresariales de España han remitido la mencionada norma para su publicación definitiva.

En consecuencia el Presidente del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas

DISPONE:

Primero.

La publicación de la Norma de Auditoría sobre la aplicación del Principio de empresa en funcionamiento, que se incorpora como anexo a la presente resolución.

Segundo.

La mencionada Norma es de obligado cumplimiento, por todos los auditores de cuentas y sociedades de auditoría inscritos en el ROAC, para los trabajos objeto de la norma que se inicien con posterioridad a la fecha de publicación del anuncio en el Boletín Oficial del Estado.

NORMA DE AUDITORÍA SOBRE LA APLICACIÓN DEL PRINCIPIO DE EMPRESA EN FUNCIONAMIENTO

1. Consideraciones generales

1.1. Las normas técnicas de carácter general establecen en el apartado 1.5.º.3 lo siguiente:

«El auditor es responsable de su informe y debe realizar su trabajo de acuerdo con las Normas Técnicas de auditoría establecidas. Su trabajo no está específicamente destinado a detectar irregularidades de todo tipo e importe que hayan podido cometerse y, por lo tanto, no puede esperarse que sea uno de sus resultados. No obstante, el auditor debe planificar su examen teniendo en cuenta la posibilidad de que pudieran existir errores o irregularidades con un efecto significativo en las cuentas anuales.

Las funciones del auditor de cuentas tampoco incluyen la predicción de sucesos futuros, por lo tanto, la emisión de un informe sin salvedades sobre las cuentas anuales no constituye una garantía o seguridad de que la entidad tenga capacidad para continuar su actividad durante un periodo determinado después de la fecha de dicho informe. No obstante, el auditor de cuentas debe prestar atención a aquellas situaciones o circunstancias que le puedan hacer dudar de la continuidad de la actividad de la entidad y, si una vez analizados todos los factores subsisten dudas importantes, mencionar tal incertidumbre en su informe de acuerdo con lo previsto en el párrafo 3.7.9».

1.2. [2] El Plan General de Contabilidad establece, en su marco conceptual, como uno de los principios contables básicos el principio de empresa en funcionamiento, por el que:

«Se considerará, salvo prueba en contrario, que la gestión de la empresa continuará en un futuro previsible, por lo que la aplicación de los principios y criterios contables no tiene el propósito de determinar el valor del patrimonio neto a efectos de su transmisión global o parcial, ni el importe resultante en caso de liquidación.

En aquellos casos en que no resulte de aplicación este principio, en los términos que se determinen en las normas de desarrollo de este Plan General de Contabilidad, la empresa aplicará las normas de valoración que resulten más adecuadas para reflejar la imagen fiel de las operaciones tendentes a realizar el activo, cancelar las deudas y, en su caso, repartir el patrimonio resultante, debiendo suministrar en la memoria de las cuentas anuales toda la información significativa sobre los criterios aplicados».

Asimismo, el Plan General de Contabilidad, en la segunda parte sobre Normas de Registro y Valoración, en la norma número 23, referente a «Hechos posteriores al cierre del ejercicio», establece:

«Los hechos posteriores que pongan de manifiesto condiciones que ya existían al cierre del ejercicio, deberán tenerse en cuenta para la formulación de las cuentas anuales. Estos hechos posteriores motivarán en las cuentas anuales, en función de su naturaleza, un ajuste, información en la memoria o ambos.

Los hechos posteriores al cierre del ejercicio que pongan de manifiesto condiciones que no existían al cierre del mismo, no supondrán un ajuste en las cuentas anuales.

No obstante, cuando los hechos sean de tal importancia que si no se facilitara información al respecto podría distorsionarse la capacidad de evaluación de los usuarios de las cuentas anuales, se deberá incluir en la memoria información respecto a la naturaleza del hecho posterior conjuntamente con una estimación de su efecto o, en su caso, una manifestación acerca de la imposibilidad de realizar dicha estimación.

En todo caso, en la formulación de las cuentas anuales deberá tenerse en cuenta toda información que pueda afectar a la aplicación del principio de empresa en funcionamiento. En consecuencia, las cuentas anuales no se formularán sobre la base de dicho principio si los gestores, aunque sea con posterioridad al cierre del ejercicio, determinan que tienen la intención de liquidar la empresa o cesar en su actividad o que no existe una alternativa más realista que hacerlo.»

En este sentido, el Plan General de Contabilidad, en relación con el contenido de la Memoria de las cuentas anuales, establece, en el apartado 2, «bases de presentación de las cuentas anuales», que debe incluirse, conforme a su número 3.c), en relación con incertidumbres sobre la continuidad de la empresa, lo siguiente:

«c) Cuando la dirección sea consciente de la existencia de incertidumbres importantes, relativas a eventos o condiciones que puedan aportar dudas significativas sobre la posibilidad de que la empresa siga funcionando normalmente, procederá a revelarlas en este apartado.

En el caso de que las cuentas anuales no se elaboren bajo el principio de empresa en funcionamiento, tal hecho será objeto de revelación explícita, junto con las hipótesis alternativas sobre las que hayan sido elaboradas, así como las razones por las que la empresa no pueda ser considerada como una empresa en funcionamiento.»

Asimismo, debe tenerse en cuenta lo dispuesto en la Resolución de 18 de octubre de 2013, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, sobre el marco de información financiera cuando no resulta adecuada la aplicación del principio de empresa en funcionamiento, en cuanto norma que desarrolla el Plan General de Contabilidad.

1.3. [3] . Esta norma establece los procedimientos de verificación y evaluación que el auditor deberá aplicar en relación con la adecuada utilización de la hipótesis de empresa en funcionamiento por parte de la entidad en la formulación de las cuentas anuales; así como el tratamiento en el informe de auditoría de las distintas situaciones que se pueden presentar a este respecto.

1.4. Corresponde a la Dirección y Administradores, evaluar la capacidad de gestión continuada de la entidad que administran en el momento de formular cuentas anuales u otros estados financieros, para determinar si debe aplicarse el mencionado principio.

1.5. [4] El informe del auditor de cuentas tiene como objetivo otorgar un mayor grado de fiabilidad a las cuentas anuales, no constituyendo de ninguna forma una garantía sobre la viabilidad futura de una entidad. No obstante, el auditor de cuentas debe prestar atención a aquellas situaciones o circunstancias que le puedan hacer dudar sobre la continuidad de la actividad normal de la entidad a lo largo del próximo ejercicio económico, verificar su adecuado tratamiento en las cuentas anuales y determinar su efecto en el informe de auditoría a emitir.

2. Posibles factores causantes de la duda

2.1. Es responsabilidad del auditor de cuentas considerar durante el desarrollo de su trabajo si la aplicación del principio contable de empresa en funcionamiento es procedente. En el Anexo I se enumeran algunas circunstancias que entre otras, de existir, podrían constituir factores que impliquen al auditor dudas sobre la capacidad de la entidad de seguir como empresa en funcionamiento.

2.2. El auditor de cuentas ha de evaluar las circunstancias descritas, entre otras, en el Anexo I que pudieran haber sido detectadas durante su trabajo para determinar si son indicativas de un deterioro rápido o gradual, si son temporales o recurrentes, y si pueden identificarse con ciertos activos en particular o son generales del negocio.

3. Factores mitigantes de la duda

3.1. Identificada una situación del tipo descrito en el Anexo I, el auditor de cuentas debe evaluar y tomar en cuenta aquellos otros factores que tienden a reducir o eliminar sus posibles consecuencias. En el Anexo II se exponen algunos ejemplos de posibles factores mitigantes de la duda.

4. Evaluación de los factores

4.1. En la evaluación de los factores causantes y mitigantes de la duda sobre la continuidad de la actividad de una entidad, el auditor ha de utilizar su conocimiento de los negocios de su cliente y del sector en que opera, considerando la situación económica internacional, nacional y local.

Debe comentar dichos factores exhaustivamente con la Dirección o Administradores de la entidad y ha de estudiar las posibles implicaciones legales y los efectos directos e indirectos.

4.2. El auditor debe analizar especialmente los planes de la Dirección que puedan tener un efecto significativo sobre la solvencia y continuidad de la entidad durante el ejercicio siguiente al que está auditando. A este respecto, deberá discutir con la Dirección los presupuestos, proyecciones y datos sobre capital circulante que sean preparados, y analizar las bases de las hipótesis hechas por dicha Dirección para preparar tales proyecciones, especialmente si son inciertas o muy sensibles a cambios y si se desvían de las tendencias históricas en la entidad. Si el auditor detecta factores significativos cuyos efectos no han sido reflejados en las proyecciones, habrá también de tenerlos en cuenta.

5. Conclusiones e informe de auditoría. [5]

5. Conclusiones e informe de auditoría.

5.1. Sobre la base de la evidencia de auditoría obtenida, el auditor concluirá si resulta aplicable el principio de empresa en funcionamiento y si existe una incertidumbre significativa relacionada con hechos o condiciones que, individual o conjuntamente, pueden generar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento. Existe una incertidumbre significativa cuando la magnitud de su impacto potencial y la probabilidad de que ocurra son tales que, a juicio del auditor, es necesaria una adecuada revelación de información sobre la naturaleza y las implicaciones de la incertidumbre para que las cuentas anuales presenten la imagen fiel.

Utilización adecuada de la hipótesis de empresa en funcionamiento, pese a la existencia de una incertidumbre significativa

5.2. Si el auditor concluye que la utilización de la hipótesis de empresa en funcionamiento es adecuada, teniendo en cuenta las circunstancias, pese a la existencia de una incertidumbre significativa, determinará si las cuentas anuales:

- (a) describen adecuadamente los principales hechos o condiciones que pueden generar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento y los planes de la dirección para afrontar dichos hechos o dichas condiciones; y
- (b) revelan claramente que existe una incertidumbre significativa relacionada con hechos o condiciones que pueden generar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento y que, por tanto, aquella puede no ser capaz de realizar los activos y liquidar los pasivos en el curso normal de los negocios.

5.3. Si se revela la información adecuada en las cuentas anuales, el auditor expresará una opinión favorable e incluirá un párrafo de énfasis en el informe de auditoría para:

- (a) destacar la existencia de una incertidumbre significativa en relación con el hecho o la condición que puede generar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento; y
- (b) llamar la atención sobre la nota explicativa de los estados financieros que revela lo señalado en el apartado 5.2 de esta norma.

5.4. Si la información revelada en las cuentas anuales no es adecuada, el auditor expresará una opinión con salvedades o una opinión desfavorable, según proceda, de conformidad con el párrafo 3.4.8 de las Normas Técnicas de Auditoría, publicadas por Resolución de 19 de enero de 1991 del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas. El auditor incluirá, asimismo, en el párrafo explicativo de dicha salvedad, la mención a la existencia de una incertidumbre significativa que puede generar dudas sobre la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento.

Utilización inadecuada de la hipótesis de empresa en funcionamiento

5.5. Si las cuentas anuales se han preparado bajo la hipótesis de empresa en funcionamiento, pero, a juicio del auditor, la utilización por parte de la dirección de dicha hipótesis no es adecuada, el auditor expresará una opinión desfavorable.

Actuación del auditor cuando no es aplicable la hipótesis de empresa en funcionamiento y las cuentas anuales se presentan bajo la hipótesis alternativa de empresa en liquidación establecida en el marco de información financiera

5.6. Si las cuentas anuales se presentan basándose en la hipótesis alternativa a la de empresa en funcionamiento, al no ser ésta de aplicación, el auditor podrá realizar la auditoría de dichas cuentas anuales y emitir su informe de acuerdo con las normas técnicas de auditoría, siempre que dicha hipótesis alternativa sea la prevista en el marco contable establecido para estas situaciones en el marco normativo de información financiera aplicable a la entidad en España, de acuerdo con el artículo 2.1 del texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas, en cuyo caso el auditor considerará la inclusión de un párrafo de énfasis llamando la atención sobre la nota de la memoria que informa de dicha situación y de la hipótesis alternativa sobre la que han sido elaboradas las cuentas anuales de acuerdo con el citado marco.

5.7. En el supuesto de que las cuentas anuales se presenten bajo la mencionada hipótesis alternativa a la de empresa en funcionamiento y el auditor identifique circunstancias que deban incluirse en el informe de auditoría, de acuerdo con lo establecido en las normas técnicas de auditoría, el auditor emitirá su informe conforme a éstas, expresando una opinión según corresponda de acuerdo con el apartado 3.3 de las mencionadas normas técnicas.

Falta de disposición de la dirección para justificar la evaluación de los factores

5.8. El auditor de cuentas puede considerar necesario solicitar a la Dirección de la entidad que realice o amplíe su valoración sobre la capacidad de ésta para continuar como empresa en funcionamiento, requiriendo a estos efectos la documentación justificativa correspondiente a dicha circunstancia, tales como planes futuros elaborados por la dirección o sobre factores mitigantes de esta situación, etc. Si la dirección se negase a facilitar la información o la do-

cumentación correspondiente requeridas, el auditor de cuentas valorará las implicaciones de tal circunstancia en su informe de auditoría, de conformidad con lo dispuesto en las Normas Técnicas de Auditoría. En este caso, si la limitación al alcance que tal circunstancia originase impidiese al auditor de cuentas la obtención de la evidencia de auditoría necesaria y suficiente sobre la utilización adecuada del principio de empresa en funcionamiento, el auditor podría emitir un informe incluyendo una opinión con salvedades o denegada, de acuerdo con lo dispuesto en las Normas Técnicas de Auditoría.

6. Responsabilidad del auditor [6]

6.1. Las funciones del auditor no incluyen la predicción de sucesos futuros. Por lo tanto, su emisión de una opinión favorable sobre las cuentas anuales no constituye una garantía o seguridad de que la entidad tenga capacidad para continuar su actividad durante un período determinado después de la fecha de dicha opinión, pero sí garantiza, bajo su responsabilidad, que ha llevado a cabo las evaluaciones mencionadas en el párrafo 4 anterior que le han conducido a alcanzar una convicción de que la entidad podrá continuar su actividad durante el siguiente ejercicio económico o, en el caso de que mantenga, a partir de la evidencia obtenida, dudas importantes sobre dicha continuidad en el ciclo o ejercicio posterior, que la entidad ha reflejado en la Memoria la información adecuada sobre tales factores, y, si procede, mencionar esta cuestión en el informe de auditoría de acuerdo con lo establecido en el apartado 5 de esta Norma Técnica de Auditoría.

ANEXO I

CIRCUNSTANCIAS QUE PUDIERAN, ENTRE OTRAS, CONSTITUIR POSIBLES FACTORES CAUSANTES DE LA DUDA:

- Sociedades que se encuentran incluidas en las situaciones contempladas en los artículos 163 y 260 del Texto Refundido de la Ley de Sociedades anónimas.
- Sociedades que se encuentren en estado de suspensión de pagos.
- Resultados económicos negativos y/o cash-flow negativo de forma continuada y de cuantía significativa.
- Fondo de maniobra negativo persistente y de cuantía significativa.
- Pérdida de concesiones, licencias o patentes muy importantes.
- Reducción de pedidos de clientes o pérdida de alguno/s muy importante/s.
- Grandes inversiones en productos cuyo éxito comercial parece improbable.
- Existencia de contratos a largo plazo no rentables.
- Contingencias por importe muy significativo.

ANEXO II

FACTORES QUE TIENDEN A REDUCIR O ELIMINAR LA DUDA SOBRE LA CAPACIDAD DE LA ENTIDAD DE SEGUIR COMO EMPRESA EN FUNCIONAMIENTO

- Apoyo financiero de los accionistas.
- La existencia de un compromiso de apoyo financiero por parte de la matriz.
- Capacidad de incrementar los fondos propios mediante la emisión de nuevas acciones a la aportación de fondos por parte de los accionistas o socios.

- Probabilidad de obtención de subvenciones y otras ayudas públicas o privadas.
- Posibilidad de obtener o incrementar dividendos u otros ingresos de empresas del grupo o asociadas.
- Disponibilidad de líneas de crédito y financiación adicional por existir aun suficiente garantía real, no existiendo restricciones en las pólizas existentes que la impedirían.
- Capacidad de renovación o retraso de los vencimientos de los préstamos existentes.
- Posibilidad de acuerdo de reestructuración de las deudas.
- Posibilidad de venta de activos no críticos para la actividad operativa normal de la entidad, existiendo un mercado para su venta y no habiendo impedimentos para la misma.
- Posibilidad de cancelación de operaciones que produzcan cash flow negativo. Capacidad de absorber su amortización en un razonable período de tiempo.
- Razonables posibilidades de sustituir los pedidos o los clientes perdidos.
- Posibilidad de sustitución de proveedores importantes perdidos o que no concedan el crédito normal.
- Posibilidad de reducir gastos, sin disminuir su capacidad operativa.
- Capacidad para operar a niveles reducidos de actividad o para canalizar los recursos a otras actividades.

[1] Las referencias normativas a la Ley 19/1988, de Auditoría de Cuentas, deben realizarse al del texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas, aprobado por Real Decreto Legislativo 1/2011, de 1 de julio, según establece su disposición adicional primera, en vigor desde 3 de julio de 2011:

«Disposición adicional primera. Remisiones normativas.

Las referencias normativas efectuadas en otras disposiciones a la Ley 19/1988, de 12 de julio, de Auditoría de Cuentas, se entenderán efectuadas a los preceptos correspondientes del texto refundido que se aprueba.»

[2] Nueva redacción dada al apartado 1.2 por el apartado tercero de la Resolución de 20 diciembre de 2013, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se publica la modificación de la Norma Técnica de Auditoría sobre la aplicación del principio de empresa en funcionamiento, publicada por Resolución de 31 de mayo de 1993, será de aplicación obligatoria, una vez efectuada su publicación definitiva en el BOICAC, para los informes de auditoría que se emitan a partir del 1 de enero de 2014.

[3] Nueva redacción dada al apartado 1.3 por el apartado tercero de la Resolución de 20 diciembre de 2013, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se publica la modificación de la Norma Técnica de Auditoría sobre la aplicación del principio de empresa en funcionamiento, publicada por Resolución de 31 de mayo de 1993, será de aplicación obligatoria, una vez efectuada su publicación definitiva en el BOICAC, para los informes de auditoría que se emitan a partir del 1 de enero de 2014.

[4] Nueva redacción dada al apartado 1.5 por el apartado tercero de la Resolución de 20 diciembre de 2013, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se publica la modificación de la Norma Técnica de Auditoría sobre la aplicación del principio de empresa en funcionamiento, publicada por Resolución de 31 de mayo de 1993, será de aplicación obligatoria, una vez efectuada su publicación definitiva en el BOICAC, para los informes de auditoría que se emitan a partir del 1 de enero de 2014.

[5] Nueva redacción dada al apartado 5 por el apartado tercero de la Resolución de 20 diciembre de 2013, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se publica la modificación de la Norma Técnica de Auditoría sobre la aplicación del principio de empresa en funcionamiento, publicada por Resolución de 31 de mayo de 1993, será de aplicación obligatoria, una vez efectuada su publicación definitiva en el BOICAC, para los informes de auditoría que se emitan a partir del 1 de enero de 2014.

[6] Nueva redacción dada al apartado 6 por el apartado tercero de la Resolución de 20 diciembre de 2013, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se publica la modificación de la Norma Técnica de Auditoría sobre la aplicación del principio de empresa en funcionamiento, publicada por Resolución de 31 de mayo de 1993, será de aplicación obligatoria, una vez efectuada su publicación definitiva en el BOICAC, para los informes de auditoría que se emitan a partir del 1 de enero de 2014.