

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

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.

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 1.5.3. 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 período 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. El Plan General de Contabilidad establece como uno de los principios contables básicos el principio de empresa en funcionamiento, por el que se considera "que la gestión de la empresa tiene prácticamente una duración ilimitada". Por el contrario, dicho principio no es aplicable a entidades en liquidación o cuya disolución ha sido ya decidida o sin duda se producirá en breve plazo, ya que en estas entidades no existe capacidad para continuar una actividad que le permita realizar sus activos y liquidar sus pasivos en el curso normal de sus operaciones.

1.3. Esta norma establece los procedimientos de verificación y evaluación que el auditor deberá aplicar en el caso intermedio de que no encontrándose la entidad en un proceso de liquidación o disolución, existan no obstante dudas sobre su capacidad para continuar como empresa en funcionamiento.

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. La opinión técnica 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, para decidir si las mismas han de influir su opinión.

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. Efectos en el informe de auditoría

5.1. Después de realizar sus evaluaciones de todos los factores que deberá documentar en sus papeles de trabajo, el auditor expresará una de las siguientes opiniones:

- a) favorable
- b) con salvedades
- c) opinión denegada

5.2. *Opinión favorable (sin dudas importantes)*

El auditor podrá expresar una opinión favorable cuando no existan dudas importantes sobre la continuidad de la actividad de la entidad, y si en consonancia con la inexistencia de dicha duda, la realización y clasificación de los activos y los importes y clasificación de los pasivos no estuvieran afectados.

5.3. *Salvedad por falta de información*

No obstante lo anterior, si del análisis de las cuentas anuales pudieran desprenderse dudas sobre la continuidad de la entidad, el auditor debe exigir que se desglose adecuadamente los factores que originan dicha duda y aquellos que la mitigan.

Si dicha información no se incluye en la memoria el auditor tendrá que expresar en el informe una salvedad por falta de información necesaria para una adecuada interpretación y comprensión de las cuentas anuales.

Los párrafos de salvedad y de opinión podrán redactarse en los términos siguientes:

"La Memoria no contiene indicación sobre (detallar las circunstancias que originan dudas sobre la continuidad de la actividad) que constituyen posibles factores causantes de duda sobre la continuidad de las actividades de la empresa, ni tampoco de las posibles circunstancias que pudieran contribuir a reducir o eliminar dicha duda (detallar las circunstancias que constituyen factores mitigantes de la duda).

En nuestra opinión, excepto por la falta de información a que se hace referencia en el párrafo ..., las cuentas anuales del ejercicio"

5.4. *Opinión con salvedades (con dudas importantes).*

5.4.1. *Facilitando información*

Cuando, pese a facilitarse información en la Memoria sobre los factores causantes y mitigantes, el auditor siga teniendo dudas importantes sobre la continuidad de la actividad de la entidad, deberá incluir en su informe un párrafo de salvedad, pudiendo redactar el párrafo de salvedad y la opinión como sigue:

"Las condiciones que se mencionan en la Nota X de la Memoria son indicativas de una incertidumbre sobre la capacidad de la Entidad para continuar su actividad de forma que pueda realizar sus activos y liquidar sus pasivos por los importes y según la clasificación con que figuran en las cuentas anuales adjuntas, que han sido preparadas asumiendo que tal actividad continuará.

En nuestra opinión, excepto por los efectos de los ajustes que pudieran haberse considerado necesarios si se conociera el desenlace final de la

incertidumbre descrita en el párrafo anterior, las cuentas adjuntas anuales expresan"

5.4.2. No facilitando información

Cuando, además de no facilitarse información en la Memoria sobre los factores causantes y mitigantes, el auditor tenga dudas importantes sobre la continuidad de la actividad de la Entidad, deberá incluir en su informe un párrafo de salvedad, pudiendo redactar el párrafo de salvedad y la opinión como sigue:

"La Memoria no contiene indicación sobre (detallar las circunstancias que originan dudas sobre la continuidad de la actividad) que constituyen factores causantes de duda sobre la continuidad de las actividades de la Empresa, ni tampoco de las posibles circunstancias que pudieran contribuir a reducir dicha duda (detallar las circunstancias que constituyen factores mitigantes de la duda). Las condiciones que se mencionan anteriormente son indicativas de una incertidumbre sobre la capacidad de la Entidad para continuar su actividad de forma que pueda realizar sus activos y liquidar sus pasivos por los importes y según la clasificación con que figuran en las cuentas anuales adjuntas, que han sido preparadas asumiendo que tal actividad continuará.

En nuestra opinión, excepto por los efectos de los ajustes que pudieran haberse considerado necesarios si se conociera el desenlace final de la incertidumbre descrita en el párrafo anterior, las cuentas adjuntas anuales expresan...y, excepto por la falta de información a que se hace referencia en el párrafo anterior, contienen la información necesaria y suficiente..."

5.5. *Denegación de opinión (opinión denegada)*

Como norma general, siempre se denegará opinión cuando con posterioridad a la formulación de las cuentas anuales y antes de la fecha de emisión del Informe de auditoría, el Auditor tenga conocimiento de que se haya tomado por los que tengan la competencia atribuida para hacerlo, la decisión formal de la liquidación de la Sociedad, y el potencial efecto sobre el patrimonio pudiera resultar muy significativo.

En este caso, el auditor deberá incluir en su informe un párrafo de salvedad donde se describan los factores que han originado la liquidación de la Sociedad. A título de ejemplo, esta redacción podría ser la siguiente:

"Según se mencionan en la Nota X de la Memoria los accionistas reunidos en Junta General Extraordinaria el X de XX de 19XX, resolvieron liquidar la Sociedad. Las cuentas anuales adjuntas formuladas por los Administradores con anterioridad a dicha Junta se han basado en el principio de empresa en funcionamiento que contempla la realización de los activos y liquidación de los pasivos en el curso normal del negocio, base inapropiada para una Sociedad en liquidación."

Pudiendo redactar el párrafo de opinión denegada como sigue:

"Debido a la decisión formal adoptada sobre la continuidad de la actividad de Sociedad XYZ, S.A. descrita en el párrafo anterior, no podemos expresar una opinión sobre las cuentas anuales adjuntas."

6. Responsabilidad del auditor

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, en base a 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, incluir una salvedad o denegar la opinión.

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.