

### III. OTRAS DISPOSICIONES

## MINISTERIO DE ECONOMÍA Y COMPETITIVIDAD

- 683** *Resolución de 20 de 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.*

La Ley 12/2010, de 30 de junio, por la que se modifica la Ley 19/1988, de 12 de julio, de Auditoría de Cuentas; la Ley 24/1988, de 28 de julio, del Mercado de Valores; el Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas, aprobado por Real Decreto Legislativo 1564/1989, para su adaptación a la normativa comunitaria, incorporó lo previsto en la Directiva 2006/43/CE a nuestra normativa en auditoría de cuentas. En particular, en relación con el informe de auditoría de cuentas anuales, el artículo 3 del texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas, aprobado por Real Decreto Legislativo 1/2011, de 1 de julio, recoge una nueva configuración del contenido mínimo del informe de auditoría, que se pueda ajustar y adaptar al modelo de informe de auditoría que se contenga en la norma común que a tal efecto pueda adoptar la Unión Europea, de acuerdo con la citada Directiva, al objeto de favorecer la comparabilidad en el entorno económico financiero internacional.

En este contexto de convergencia hacia las normas internacionales de auditoría, y hasta tanto no se adoptara por la Unión Europea, al amparo de lo previsto en la Directiva 2006/43/CE, una norma sobre el modelo de informe de auditoría de cuentas anuales, fue necesario elaborar una modificación de la norma técnica de auditoría sobre informes, que se adaptase a lo establecido en la nueva regulación sobre el contenido mínimo del informe de auditoría de cuentas anuales previsto en la nueva redacción dada por el texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas. En dicha modificación se tuvo en cuenta lo previsto, sobre esta materia, en las normas internacionales de auditoría emitidas por la IFAC (International Federation of Accountants), en adelante NIA.

A tal efecto, por Resolución de 21 de diciembre de 2010, se publicó la modificación de la sección 3.ª de las Normas Técnicas de Auditoría, en relación con las Normas Técnicas sobre Informes. Entre otros cambios introducidos, se suprimió la mención a las incertidumbres anteriormente existente que afectaba a la opinión en todos los casos, y se estableció la obligatoriedad de hacer mención en un párrafo de énfasis, sin que la opinión se viese afectada, por la existencia de incertidumbres sobre la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento, siempre que dichas circunstancias se informasen adecuadamente en las cuentas anuales conforme a lo exigido en el marco normativo de información financiera.

El carácter obligatorio de un párrafo de énfasis en estos casos supone también, en línea con lo previsto en las NIA citadas, una modificación respecto al tratamiento dado a este tipo de párrafo en la anterior norma técnica, que siempre dejaba a juicio del auditor la procedencia de su utilización para resaltar determinados aspectos incluidos en las cuentas anuales. Asimismo, se facilita la convergencia al tratamiento de las NIA en los casos de que la entidad auditada no utilice adecuadamente el principio de empresa en funcionamiento.

Adicionalmente, la referida modificación estableció que, en los supuestos de que la información relativa a esta situación de incertidumbre sobre la continuidad de la entidad no se recoja adecuadamente en la memoria de las cuentas anuales, el auditor deberá reflejar en el informe de auditoría esta circunstancia por ser constitutiva de un incumplimiento de principios y normas contables de acuerdo con las normas técnicas de auditoría.

En este sentido, resulta necesario modificar la Norma Técnica de Auditoría sobre la aplicación del principio de empresa en funcionamiento, publicada por Resolución de 31 de mayo de 1993, con el fin de regular expresamente el tratamiento que debe darse en el informe de auditoría a las circunstancias constitutivas de incertidumbres que puedan afectar al principio de empresa en funcionamiento. Así mismo, con el fin de converger con el tratamiento previsto en las NIA para estos supuestos, se han recogido en la modificación de esta Norma Técnica los criterios de actuación del auditor previstos en la NIA 570 «Empresa en funcionamiento», en las distintas situaciones que pueden producirse en estos casos, incluido el supuesto de presentación de las cuentas anuales cuando no es aplicable el principio de empresa en funcionamiento y éstas se presentan bajo la hipótesis alternativa de empresa en liquidación, de acuerdo con el marco establecido expresamente a estos efectos por 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 definitiva, la reforma introducida sigue la línea de lo previsto en las NIA y de la modificación de las Normas técnicas sobre informes, tratamiento que ya se recogió en la contestación a consulta evacuada a este Instituto publicada en el «BOICAC» número 92 (diciembre de 2013) y que viene a anticipar el criterio que regirá con la NIA-ES «Empresa en funcionamiento», publicada mediante Resolución de 15 de octubre de 2013, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas.

A estos efectos, el Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España y el Consejo General de Economistas han presentado ante este Instituto una modificación de la Norma Técnica de Auditoría sobre la aplicación de la hipótesis de empresa en funcionamiento, publicada por Resolución de 31 de mayo de 1993, referida a los apartados 1.2, 1.3 y 1.5 y a los epígrafes 5 y 6, para su tramitación y sometimiento a información pública, conforme a lo previsto en el artículo 6.4 del texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas.

Por Resolución de 19 de julio de 2013, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, fue sometida a información pública la modificación de la Norma Técnica de Auditoría sobre aplicación de la hipótesis de empresa en funcionamiento antes citada, sin que se hayan presentado alegaciones al texto publicado durante el plazo de sometimiento a información pública previsto legalmente. No obstante, se ha incorporado una corrección técnica en el apartado 5.7 con el objeto de facilitar su comprensión y consistencia, y sin que ésta suponga una modificación relevante del contenido inicialmente publicado.

Por todo lo anterior, la Presidencia de este Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, en cumplimiento de lo dispuesto en el artículo 6.4 del texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas, dispone lo siguiente:

Primero. *Publicación.*

Se acuerda publicar 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, referida a los apartados 1.2, 1.3 y 1.5 y a los epígrafes 5 y 6, ordenando, asimismo, su publicación íntegra en el Boletín Oficial y en la página de Internet del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, así como la inserción de la presente Resolución en el «Boletín Oficial del Estado», de conformidad con lo establecido en el artículo 23 del Reglamento que desarrolla el texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/2011, de 1 de julio, aprobado por el Real Decreto 1517/2011, de 31 de octubre.

Segundo. *Entrada en vigor.*

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 «Boletín Oficial del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas», para los informes de auditoría que se emitan a partir del 1 de enero de 2014.

Tercero. *Modificación de la Norma Técnica de Auditoría sobre la aplicación del principio de empresa en funcionamiento.*

Los apartados 1.2, 1.3, 1.5 y los epígrafes 5 y 6 de la Norma Técnica de Auditoría sobre aplicación del principio de empresa en funcionamiento que se relacionan a continuación tendrán la redacción siguiente:

1.2 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 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.

1.5 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.

## 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 documentación 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.

6.1 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.

Madrid, 20 de diciembre de 2013.—La Presidenta del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, Ana María Martínez-Pina García.