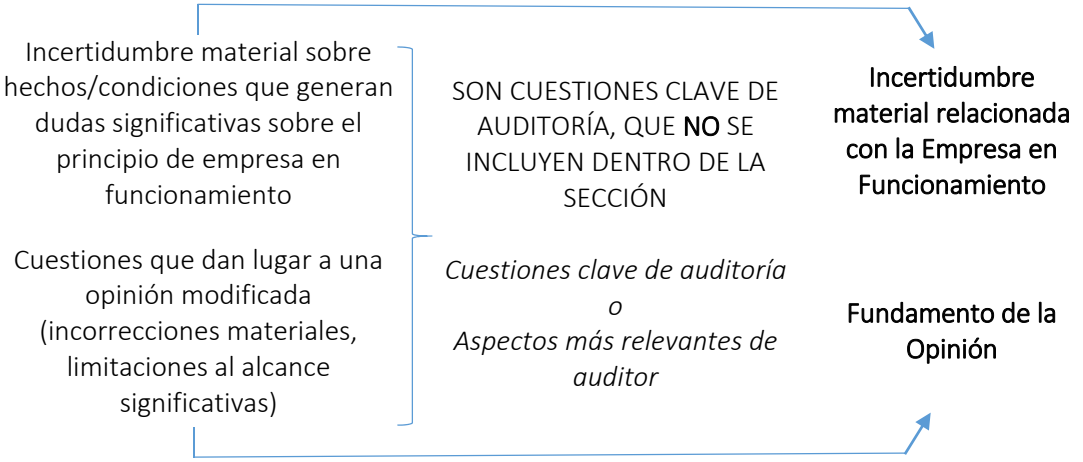
Consideraciones sobre el principio de empresa en funcionamiento y su tratamiento en el informe de auditoría

Estas notas aclaratorias únicamente pretenden reunir aquéllas cuestiones esenciales sobre el tratamiento del *principio de empresa en funcionamiento* por parte del auditor a la hora de emitir su informe de auditoría, adecuado a las circunstancias y basado en la evaluación de la evidencia obtenida a través de sus procedimientos de auditoría -también aquéllos procedimientos específicos sobre esta cuestión que no son objeto de este resumen[1]-.

El tratamiento del *principio de empresa en funcionamiento* en los trabajos de auditoría está regulado principalmente en la **NIA-ES 570 Revisada**. Ésta norma, junto con los requerimientos y aclaraciones que figuran en otras NIAs en relación con este principio, determinan cuál debe ser la postura del auditor al afrontar las diferentes situaciones en las que puede encontrarse.

Algunas referencias de la norma para entender mejor las actuaciones en esta materia al emitir el Informe de Auditoría son las siguientes:

- NIA-ES 701, 15: Una incertidumbre material relacionada con hechos o condiciones que pueden generar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento es, por su propia naturaleza, una *Cuestión clave de auditoría*.



- NIA-ES 570R, 18: Existe una **incertidumbre material** cuando la magnitud de su impacto potencial y la probabilidad de que ocurran los hechos/condiciones que generan dudas son tales que, a juicio del auditor, **es necesaria una adecuada revelación de información** sobre la naturaleza e implicaciones para que los estados financieros ofrezcan la imagen fiel.

[1] Las siguientes NIA-ES establecen otros requerimientos en relación con el tratamiento del principio de empresa en funcionamiento durante los trabajos de auditoría: 200, 240, 250, 260R, 315, 540, 560, 570R, 700R, 701, 706R, 720R, y 805R.

- NIA-ES 570R, 4 a 7: La preparación de los Estados Financieros requiere que la Dirección valore la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento; el auditor será responsable de obtener evidencia y concluir sobre

    a) Lo adecuado de la utilización por la Dirección del principio de empresa en funcionamiento en la formulación de los Estados Financieros;

    b) Si existen incertidumbres materiales con respecto a la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento;

    c) Emitir su informe de conformidad con los requerimientos de la norma, adecuado a las circunstancias.

    Por los requerimientos anteriores, si la Dirección no está dispuesta a realizar o ampliar su valoración, cuando el auditor se lo solicite, puede ser adecuada una opinión con salvedades o la denegación de opinión.

Los factores más importantes a tener en cuenta en la preparación del Informe de auditoría en relación con el tratamiento del principio de empresa en funcionamiento por parte de la Dirección y en los Estados Financieros son los siguientes:

1) Si como resultado de los procedimientos de auditoría[2] el auditor identifica hechos o condiciones que arrojan **dudas significativas** sobre la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento:

    a) Conlleva efectuarse un planteamiento sobre si resulta apropiada la **utilización del principio de empresa en funcionamiento en la formulación de los Estados Financieros** (NIA-ES 570R, 21).

    b) Se deberán aplicar procedimientos adicionales para concluir sobre si existe una **incertidumbre material -en términos de magnitud y probabilidad-** sobre esta capacidad para continuar operando. Estos procedimientos están expresamente tasados en la norma (NIA-ES 570R, 16).

    c) Obliga al auditor a plantearse si los Estados Financieros informan adecuadamente sobre los hechos o condiciones que genera dudas sobre la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento, y los planes de la Dirección para afrontar la situación.

[2] Estos procedimientos de auditoría incluyen la valoración del riesgo, de las estimaciones de la Dirección sobre la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento…

La valoración de la suficiencia y adecuación de esta información revelada dependerá del juicio profesional, y estará afectada por la conclusión alcanzada respecto a la existencia de una incertidumbre material.

2) La conclusión del auditor sobre la existencia de una incertidumbre material (o no) y la revelación de información en los Estados Financieros (el contenido) son los elementos principales que condicionarán el tipo de opinión a emitir y la inclusión (o no) de la sección *"Incertidumbre material sobre la Empresa en Funcionamiento"*.

Los planteamientos que debe ir realizándose el auditor para emitir un Informe adecuado a las circunstancias en relación con el principio de empresa en funcionamiento según la evidencia y el resultado de los procedimientos que deben aplicarse en cada paso, se muestran esquemáticamente en el gráfico siguiente:

Resultado de los procedimientos de auditoría el auditor identifica hechos o condiciones que arrojan **dudas significativas** sobre la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento

Procedimientos adicionales (NIA-ES 570R, 16):

- Solicitar a la Dirección una estimación sobre la capacidad de la empresa para continuar como empresa en funcionamiento (si no la hubiese realizado).
- Evaluar los planes de la Dirección (factibilidad, y eficacia de los planes para corregir la situación, periodo de la evaluación...).
- Evaluar los datos subyacentes, hipótesis de trabajo, disponibilidad de información, datos adicionales...
- Obtener manifestaciones escritas

NIA-ES 570R, 21: ¿Es adecuada la **utilización del principio de empresa en funcionamiento en la formulación** de los Estados Financieros?

NO → **OPINIÓN FAVORABLE (MNIF inapropiado)**

SI

NIA-ES 570R 18:
¿Existe una **INCERTIDUMBRE MATERIAL** en términos de ...
... **magnitud:** es lo suficientemente grave?
... **probabilidad** de ocurrencia de los hechos?

NO → **OPINIÓN CON SALVEDADES O DESFAVORABLE (Omisión de información)**

SI

NIA-ES 570R, 20:
¿Los **EEFF informan adecuadamente** de los hechos que causan **dudas significativas**, y los factores mitigantes?

NO

SI

NIA-ES 570R, 19:
¿Los **EEFF informan adecuadamente** de los hechos que causan **incertidumbre significativa**?

a. Deben revelar hechos / condiciones, y planes de la Dirección

b. Deben manifestar **claramente** que **existe una incertidumbre material**, y que la entidad **puede no ser capaz de realizar los activos y liquidar los pasivos en el curso normal de los negocios**

SI → **OPINIÓN NO MODIFICADA y SECCIÓN *"Incertidumbre material relacionada con la Empresa en Funcionamiento"***

NO

OPINIÓN CON SALVEDADES O DESFAVORABLE y SECCIÓN *"Incertidumbre material relacionada con la Empresa en Funcionamiento"*