

Incertidumbres sobre empresa en funcionamiento, ¿Cuestión clave de auditoría o sección separada en el informe?

Por Gregorio Labatut Serer

Tanto las cuestiones clave de la auditoría, como los Aspectos más relevantes de la auditoría, son aquellas cuestiones que, según el juicio profesional del auditor, han sido de la mayor significatividad y mayor riesgo en la auditoría de los estados financieros. Las cuestiones clave de la auditoría se seleccionarán entre las cuestiones comunicadas a los responsables del gobierno de la entidad.

La aplicación del principio de gestión continuada o “going concern” es uno de los aspectos más controvertidos, no solo en auditoría sino también en la contabilidad.

Según 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, entre las causas que individual o conjuntamente pueden quebrar el principio de gestión continuada, podemos citar las siguientes:

- **Financieras:** Posición patrimonial negativa o capital circulante negativo, problemas de refinanciación, flujos de efectivo de explotación negativos, pérdidas de explotación sustanciales o deterioros de activos sustanciales, incapacidad para pagar los vencimientos de acreedores, etc.
- **Operativos:** Intención de la dirección de liquidar, dificultades laborales serias, problemas de escases de suministros importantes.
- **Legales:** Arts. 323 y 367.1 d) Ley Sociedades de Capital.

Ahora bien, estas causas pueden ser mitigadas como consecuencia de acciones de la dirección de la compañía.

Ni que decir tiene, que una incertidumbre material sobre la aplicación de la gestión continuada, es una cuestión clave de auditoría o aspectos más relevantes de auditoría, pero la pregunta que nos formulamos es: existiendo una sección en el informe de auditoría con el título de “Incertidumbre material sobre empresa en funcionamiento” ¿Cuándo procede informar de ello en una sección o en la otra?, y también ¿Qué efectos tiene una incertidumbre sobre empresa en funcionamiento en el informe de auditoría?

Si atendemos a los requerimientos 21 a 23 de la NIA-ES 570 Empresa en funcionamiento, podemos decir que, ante dudas sobre la gestión continuada, puede suceder:

- **Utilización inadecuada del principio contable de empresa en funcionamiento, por parte de la dirección (que es quien tienen la responsabilidad sobre ello).**
Esto es, que la dirección aplique el principio de empresa en funcionamiento, y el auditor no esté de acuerdo con ello, o tras su revisión llegue a la conclusión de que no es adecuado. En este caso su opinión será desfavorable o adversa. Se explicará convenientemente en la sección de Fundamentos de la opinión desfavorable, y en la sección de cuestiones clave de auditoría se hará una referencia a la sección de Fundamentos de Opinión modificada.

- Utilización adecuada del principio contable de empresa en funcionamiento por parte de la dirección, pese a la existencia de dudas materiales respecto a la aplicación del mismo. En este caso, pueden pasar tres cosas: (para más claridad puede consultarse [“Normas Internacionales de Auditoría adaptadas para su aplicación en España por el ICAC”. Ediciones Lefebvre 2017 \(Aguilar, De Fuentes y Labatut\)](#).
 - a. Que se revele adecuadamente en la Memoria de los Estados Financieros. (Punto 2 de la memoria Bases de presentación de las Cuentas Anuales) y que el auditor sobre la base de la evidencia suficiente y adecuada obtenida concluya que no existe una incertidumbre material y el marco de información financiera adecuado no requiere que se revele información en relación con esas circunstancias.
 - b. Que se revele adecuadamente en la Memoria de los Estados Financieros. (Punto 2 de la memoria Bases de presentación de las Cuentas Anuales) y que el auditor sobre la base de la evidencia suficiente y adecuada obtenida concluya que si que existe una incertidumbre material y el marco de información financiera adecuado si requiere que se revele información en relación con esas circunstancias.
 - c. Que no se revele adecuadamente en la Memoria de los Estados Financieros.

Vamos a ver la repercusión en el informe de cada uno de estas tres circunstancias:

- a. Que se revele adecuadamente en la Memoria de los Estados Financieros. (Punto 2 de la memoria Bases de presentación de las Cuentas Anuales) y que el auditor sobre la base de la evidencia suficiente y adecuada obtenida concluya que no existe una incertidumbre material y el marco de información financiera adecuado no requiere que se revele información en relación con esas circunstancias.

En este caso, existen dudas sobre la aplicación de la gestión continuada, que se explican en la Memoria, pero el auditor en base a su trabajo, concluye que no existe incertidumbre material. Pues bien, en este caso, nos encontraríamos ante una Cuestión Calve de Auditoría o Aspectos más relevantes de Auditoría, y se explicarían en esta sección. Pero en mi opinión, o se podría utilizar en el título el término “incertidumbres materiales”, porque para el auditor no las hay. Se podría utilizar otro término como por ejemplos “Dudas sobre la aplicación de la gestión continuada”, pero no el término incertidumbres.

- b. Que se revele adecuadamente en la Memoria de los Estados Financieros. (Punto 2 de la memoria Bases de presentación de las Cuentas Anuales) y que el auditor sobre la base de la evidencia suficiente y adecuada obtenida concluya que sí que existe una incertidumbre material y el marco de información financiera adecuado si requiere que se revele información en relación con esas circunstancias.

En el este caso, si se revela adecuadamente en la Memoria de los Estados Financieros por parte de la Dirección, el auditor expresará una opinión no modificada y al mismo tiempo en el informe de auditoría incluirá una sección separada con el subtítulo "Incertidumbre material relacionada con la Empresa en funcionamiento" con el objetivo de llamar la atención del usuario de los estados financieros sobre la nota en la Memoria donde se encuentra (en mi opinión sustituye al antiguo párrafo de énfasis).

El objetivo es manifestar que dichos hechos o condiciones indican que existe una incertidumbre material que puede generar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento y que el auditor no expresa una opinión modificada en relación con la cuestión. (Se puede ver más ampliamente en la NIA-ES 570 Ref: Apartados A28–A31, A34).

Al ser también una Cuestión Clave de Auditoría, se hará referencia en esta sección a la de Incertidumbres sobre empresa en funcionamiento.

- c. No se revele adecuadamente en la Memoria de los Estados Financieros. El auditor expresará una opinión con salvedades o una opinión desfavorable (adversa), de conformidad con la NIA 705 (Revisada), y también en la sección “Fundamento de la opinión con salvedades” o “Fundamento de la opinión desfavorable (adversa)” del informe de auditoría, indicará que existe una incertidumbre material que puede generar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento y que los estados financieros no revelan adecuadamente esta cuestión.

En la sección de Cuestiones Clave de Auditoría o Aspectos más relevantes de Auditoría, hará una referencia a la sección de Fundamentos de la opinión modificada.

En el cuadro siguiente se expresa lo expuesto:

Aplicación del Principio de empresa en funcionamiento	Información adecuada en la Memoria	Conclusión del Auditor en base a su trabajo	Secciones del informe de auditoría.
Inadecuada	No	No debe aplicarse el principio de empresa en funcionamiento. Opinión desfavorable	Fundamentos de opinión desfavorable. Referencia en la sección de Cuestiones Clave de Auditoría.
Adecuada	Si	No existe incertidumbre material. Opinión favorable.	Cuestiones Clave de Auditoría (no utilizar el término incertidumbre para ello)
Adecuada	Si	Existe incertidumbre material. Opinión favorable.	Sección de Incertidumbre sobre empresa en funcionamiento. Referencia en la sección de Cuestiones Clave de Auditoría.
Adecuada	No	Existe incertidumbre material. Opinión modificada.	Fundamentos de opinión modificada. Referencia en la sección de Cuestiones Clave de Auditoría.



Todo esto implica determinar cuando el auditor puede concluir, según el resultado de la evidencia encontrado, que existe una incertidumbre material o no.

Espero que haya sido útil.

Publicado por el autor en: <https://gregorio-labatut.blogspot.com.es/2017/12/incertidumbres-sobre-empresa-en.html>

Un saludo cordial para todos los amables lectores y Feliz Año.

Gregorio Labatut Serer

Director de los siguientes postgrados de la Universidad de Valencia. Abierta la matrícula para el curso 2017/2018:

- Diploma en Gestión financiera y contable de la Pyme con ERP. <http://cort.as/SACr>
- Certificado de postgrado en técnicas de valoración de empresas y planes de viabilidad. Homologado por el ICAC formación obligatoria acceso ROAC. <http://cort.as/SADT>