

Guía práctica de fiscalización de los OCEX

GPF-OCEX 1570 Gestión continuada / empresa en funcionamiento

Referencia: ISSAI-ES 200, NIA-ES-SP 1570 e ISSAI 1570

Documento elaborado por la Comisión Técnica de los OCEX y aprobado por la Conferencia de Presidentes de ASOCEX el 29/05/2017
Revisado por la Comisión Técnica de los OCEX el 23/10/2020 y aprobado por la Conferencia de Presidentes de la ASOCEX el 03/12/2020

I. Introducción	1-5
II. El principio contable de empresa en funcionamiento/gestión continuada	
Consideraciones para su aplicación en el sector público	6-8
Las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público	9-10
Responsabilidad de la valoración de la capacidad de la entidad para continuar como entidad en funcionamiento	11-14
III. Objetivos del auditor	15
IV. Procedimientos de auditoría	16-26
Procedimientos de valoración del riesgo y actividades relacionadas en entidades que no son Administraciones Públicas	18-20
Evaluación de la valoración realizada por la dirección	21-22
Periodo posterior al de valoración por la dirección	23
Procedimientos de auditoría adicionales cuando se identifican hechos o condiciones	24-25
V. Conclusiones del auditor	26-30
VI. Implicaciones para el informe de auditoría	31-33
Utilización inadecuada del principio contable de empresa en funcionamiento	31
Utilización adecuada del principio contable de empresa en funcionamiento, pese a la existencia de una incertidumbre material	32-33
Anexo 1 Ejemplos de informes de auditoría en relación con la Empresa en funcionamiento	
Anexo 2 Normativa contable sobre el principio de gestión continuada/empresa en funcionamiento	

Nota: Para facilitar el análisis y utilización de esta guía se ha puesto, en su caso, al final de cada párrafo, la referencia a la norma y párrafo correspondientes.

I. Introducción

1. Esta Guía Práctica de Fiscalización trata de las responsabilidades que tiene el auditor público, en la auditoría de estados financieros, en relación con el principio de gestión continuada o de empresa en funcionamiento (a lo largo de la guía se usarán ambas expresiones indistintamente para hacer referencia al mismo principio) y las implicaciones para el informe de auditoría. (NIA-ES-SP 1570; P1)
2. Esta guía es plenamente coherente con lo establecido en la NIA-ES-SP 1570 y, además, se recogen las consideraciones establecidas en la ISSAI-ES 200 (apartados 102 a 109) sobre el principio de entidad en funcionamiento o principio de gestión continuada, y se desarrollan determinados aspectos adaptados a las características de las auditorías realizadas por los OCEX.
Asimismo, se proporcionan orientaciones adicionales, recogidas en la ISSAI 1570 en relación con los aspectos siguientes: (ISSAI 1570; P1)
 - Presunción de la gestión continuada / empresa en funcionamiento.
 - Evaluación de las valoraciones de la dirección.
 - Procedimientos de auditoría adicionales tras la identificación de hechos o condiciones.
 - Su efecto en el informe de auditoría.
3. **El auditor debe considerar la posibilidad de que existan hechos o condiciones que pudieran poner en duda la capacidad de la entidad auditada para seguir funcionando en el futuro.** (ISSAI-ES 200; P102)
4. **Las administraciones públicas no suelen quebrar o convertirse en insolventes desde un punto de vista jurídico** debido a sus amplias atribuciones para imponer impuestos, derechos o tasas, por lo que tienen la posibilidad de ajustar sus ingresos a fin de cumplir sus obligaciones. (ISSAI 1570; P3)

En algunos casos, sin embargo, pueden tener un pasivo neto considerable en proporción al tamaño de su economía o a su capacidad de imponer impuestos, derechos o tasas, o depender sustancialmente de la ayuda de otros gobiernos (p.e. de la Administración Central vía FLA). Aunque no es corriente, pueden convertirse en insolventes cuando son incapaces de cumplir sus obligaciones en el momento en que se hacen exigibles y se enfrentan, por ejemplo, a la imposibilidad de renegociar su deuda.

Las entidades del sector público pueden gastar en un año sumas por encima de los recursos a su disposición, y sus ingresos pueden ser inferiores a sus gastos y su activo a su pasivo. Sin embargo, no es corriente que una entidad de sector público cese o reduzca la escala de operaciones como consecuencia de su incapacidad de financiar sus operaciones o de su pasivo neto. (ISSAI 1570; P6)

Es más probable que el cese de la actividad de una entidad del sector público se deba a una **decisión política** adoptada para liquidarla y disolverla completamente, reducir la escala de sus operaciones, privatizarla o transferir algunas de sus funciones a otra entidad de derecho público, o bien fusionarla con ella. En estos casos cesa la actividad operativa de la entidad ya sea de forma total o parcial. Sólo en el supuesto de disolución sin solución de continuidad de la entidad perdería validez la presunción de empresa en funcionamiento. En los demás supuestos, los auditores del sector público tomarán en consideración sobre qué base se transfieren las actividades desde la perspectiva de la entidad que está cediendo el activo y el pasivo en la fecha contable correspondiente. (ISSAI 1570; P7)

5. Las características de las principales entidades que forman el sector público en nuestro país son muy diferentes de las empresas privadas, para las que está pensada la NIA-ES 570, lo que origina que buena parte del contenido de ésta deba ser matizado, adaptado o, en algún caso, no sea aplicable en el ámbito de actuación de los OCEX. En los apartados siguientes se exponen las razones para ello, pudiendo apuntarse como elementos diferenciadores:

- Las administraciones públicas y entes del sector público en general dependen en cuanto a su creación o eliminación de disposiciones de rango legal.

Un buen ejemplo de la eliminación de entidades del sector público de distinto tipo lo han constituido los procesos de reestructuración celebrados en años recientes como consecuencia de la crisis económica. Todas las eliminaciones han sido consecuencia de decisiones parlamentarias y mandatos legales. Prácticamente todas las eliminaciones han sido de entes instrumentales, y ningún ente administrativo principal (ayuntamientos o diputaciones, por ejemplo).

- Su financiación total o mayoritariamente no depende del mercado; en general viene determinada por las leyes de presupuestos y proviene de los impuestos a ciudadanos y empresas. Por su naturaleza de prestadores de servicios públicos a la ciudadanía, ningún ente del sector público, salvo excepciones muy escasas que confirman la regla, son viables en condiciones de mercado.
- Por razones diversas, los plazos de realización de las auditorías y de emisión de informes es mucho más dilatado en el sector público que en el privado, por lo que se dispone de una perspectiva temporal mucho más amplia sobre lo acontecido tras la fecha de los estados financieros auditados en el sector público que en el privado.

6. Los auditores del sector público en relación con la empresa en funcionamiento pueden tener otras obligaciones como la de examinar las disposiciones adoptadas por la entidad para mantener su posición financiera general e informar sobre ellas. (ISSAI 1570; P5)

II. El principio contable de empresa en funcionamiento / gestión continuada

Consideraciones para su aplicación en el sector público

7. Los estados financieros normalmente se preparan de acuerdo con la hipótesis de que la entidad auditada es una entidad en funcionamiento, es decir, se aplica el principio de gestión continuada, y que seguirá cumpliendo con sus obligaciones en un futuro inmediato. Al evaluar si este supuesto es correcto, los responsables de la preparación de los estados financieros toman en cuenta toda la información disponible para un futuro inmediato. Los estados financieros con fines generales se preparan sobre esta base a menos que, de acuerdo con la normativa, se haya decidido la liquidación de la entidad auditada. (ISSAI-ES 200; P103)

Cuando la utilización del principio contable de empresa en funcionamiento resulta adecuada, los activos y pasivos se registran partiendo de la base de que la entidad será capaz de realizar sus activos y de liquidar sus pasivos en el curso normal de los negocios. (NIA-ES-SP 1570; P2)

En el Anexo 2 puede consultarse la normativa contable relativa a este principio.

8. El concepto “en funcionamiento” puede tener poca o ninguna relevancia para las administraciones públicas en sentido estricto.

Cuando tales organizaciones son eliminadas o fusionadas con otras, sus activos y pasivos normalmente son asumidos por otras entidades públicas.

Sin embargo, en otro tipo de entidades, como las empresas públicas, consorcios, fundaciones públicas o las sociedades mixtas, este podría no ser el caso. La responsabilidad de ejecutar los programas del gobierno también puede delegarse en organizaciones del sector privado, como fundaciones o empresas privadas, pero los programas pueden seguir siendo auditados por la ICEX. Hay una tendencia general en cuanto a la externalización, lo que hace que el concepto de entidad en funcionamiento y el juicio del auditor a este respecto sean cada vez más relevantes para las auditorías del sector público. *(ISSAI-ES 200; P104)*

El grado de consideración dependerá de los hechos concretos, teniendo en cuenta además, que las evaluaciones de la hipótesis de gestión continuada o entidad en funcionamiento no se deducen directamente de pruebas de solvencia que normalmente se emplean en las empresas comerciales. En ciertas circunstancias, aunque las pruebas normales de liquidez y solvencia puedan parecer desfavorables, existen otros factores que pueden sugerir que la entidad auditada es, no obstante, una entidad en funcionamiento. Por ejemplo: *(ISSAI-ES 200; P107)*

- al evaluar si una administración pública tiene la capacidad de seguir funcionando en el futuro, la posibilidad de establecer tributos u otras exacciones permitirá a algunas entidades auditadas ser consideradas como entidades en funcionamiento, incluso aunque soporten largos periodos de déficits de tesorería, y
- la evaluación de la situación financiera de una entidad auditada en la fecha del informe pudiera sugerir que el uso de la hipótesis de entidad en funcionamiento en la preparación de sus estados financieros no es apropiado. Sin embargo, es posible que existan compromisos de financiación plurianuales u otros convenios que pudieran asegurar la continuidad de la actividad de la entidad auditada.

9. En términos generales, determinar si la hipótesis de entidad en funcionamiento es adecuada resulta más relevante para entidades auditadas individualmente que para una administración fiscalizada en su conjunto.

En el caso de las entidades auditadas individualmente, antes de concluir si el uso de dicho supuesto es apropiado, es probable que los responsables de la preparación de los estados financieros necesiten considerar una amplia variedad de factores en torno a los resultados actuales y los esperados, la reestructuración previsible de unidades organizativas, las estimaciones de ingresos o la posibilidad de continuar recibiendo financiación del gobierno y de otras fuentes potenciales de financiación. *(ISSAI-ES 200; P108)*

Las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público (IPSAS)

10. La NIA-ES-SP 1570, en su apartado A2 “Consideraciones específicas para Entidades del Sector Público”, hace referencia a los criterios que se establecen en la Norma Internacional de Contabilidad del Sector Público (IPSAS) nº 1 relativos al principio de empresa en funcionamiento.

La NICSP 1 (ver el Anexo 2) trata la cuestión de la capacidad de las entidades del sector público para continuar como empresas en funcionamiento.

En el caso de las entidades del sector público empresarial, los riesgos que afectan a la capacidad de continuar como empresa en funcionamiento pueden surgir, aunque no solamente, cuando el apoyo de la Administración de la que dependen puede reducirse o retirarse, o en el caso de privatización. Los hechos o las condiciones que pueden generar dudas significativas sobre la capacidad de una entidad del sector público de continuar como empresa en funcionamiento pueden incluir situaciones en las que la entidad del sector público carezca de financiación para su continuidad, o cuando se adopten las decisiones políticas que afecten a los servicios que presta la entidad del sector público.

11. Por otra parte, el “Marco conceptual para la información financiera con propósito general de las entidades del sector público” (IPSAS) establece:

“La Naturaleza de los Programas del Sector Público y la Longevidad del Sector Público

10. Muchos programas del sector público son a largo plazo y la capacidad de cumplir los compromisos depende de impuestos y aportaciones futuras....

12. Aunque el control político puede cambiar con regularidad, los estados nacionales generalmente tienen existencias muy largas. Aunque pueden encontrarse con dificultades financieras graves y pueden incumplir sus obligaciones de deuda soberana, los estados nacionales continúan existiendo. **Si las entidades subnacionales tienen dificultades financieras, los gobiernos nacionales pueden actuar como prestamistas de último recurso o proporcionar garantías a gran escala.** Los compromisos de prestación de servicios principales de las entidades subnacionales pueden continuar siendo financiados por un nivel más alto del gobierno. En otros casos las entidades del sector público que no son capaces de atender sus pasivos a medida que vencen pueden continuar existiendo mediante la reestructuración de sus operaciones.

13. El principio de negocio en marcha respalda la preparación de los estados financieros. La interpretación del principio necesita reflejar las cuestiones tratadas en los párrafos 11 y 12.”

Responsabilidad de la valoración de la capacidad de la entidad para continuar como entidad en funcionamiento

12. Algunos marcos de información financiera contienen un requisito explícito que **exige a la dirección** hacer una evaluación específica de la capacidad de la entidad auditada para continuar como empresa en funcionamiento, así como normas relativas a los asuntos que se deben considerar y la divulgación que se debe hacer a este respecto. Ya que la hipótesis de la entidad en funcionamiento o gestión continuada es un principio fundamental en la preparación de los estados financieros, la dirección debe evaluar la capacidad de la entidad auditada para seguir funcionando en el futuro, incluso si el marco de información financiera no se lo exigiese de manera explícita. (ISSAI-ES 200; P105) (NIA-ES-SP 1570; P3y4)
13. Dicha valoración implica la formulación de un juicio, en un determinado momento, sobre los resultados futuros, inciertos por naturaleza, de hechos o de condiciones. Para la formulación de dicho juicio son relevantes los siguientes factores: (NIA-ES-SP 1570; P5)
- El grado de incertidumbre asociado al resultado de un hecho o de una condición aumenta significativamente cuanto más alejado en el futuro se sitúe el hecho, la condición o el resultado. Por este motivo, la mayoría de los marcos de información financiera que requieren una valoración explícita por parte de la dirección especifican el periodo respecto del cual la dirección debe tener en cuenta toda la información disponible.
 - La dimensión y complejidad de la entidad, la naturaleza y las condiciones de su actividad o negocio, así como el grado en que los factores externos inciden en ella, afectan al juicio relativo a los resultados de los hechos o de las condiciones.
 - Cualquier juicio sobre el futuro se basa en la información disponible en el momento en que el juicio se formula. Los hechos posteriores al cierre pueden dar lugar a resultados incongruentes con los juicios que eran razonables en el momento en que se formularon.
14. Son **responsabilidades del auditor** obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada y concluir sobre lo adecuado de la utilización, por parte de la dirección, del principio contable de empresa en funcionamiento para la preparación de los estados financieros, así como concluir, sobre la base de la evidencia de auditoría obtenida, si existe alguna incertidumbre material con respecto a la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento. (NIA-ES-SP 1570; P6)
15. Sin embargo, como se señala en la NIA-ES-SP 1200, los posibles efectos de las limitaciones inherentes sobre la capacidad del auditor para detectar incorrecciones materiales son mayores con respecto a hechos o condiciones futuros que puedan dar lugar a que una entidad deje de ser una empresa en funcionamiento. El auditor no puede predecir dichos hechos o condiciones futuros. Por consiguiente, el hecho de que el informe de auditoría no haga referencia a una incertidumbre material con respecto a capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento no puede considerarse garantía de la capacidad

de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento. (NIA-ES-SP 1570; P7)

III. Objetivos del auditor

16. Los objetivos del auditor son: (ISSAI-ES 200; P106) (NIA-ES-SP 1570; P9)

- a) obtener evidencia suficiente y adecuada acerca del uso apropiado por parte de la dirección de la hipótesis de gestión continuada o entidad en funcionamiento en la preparación y presentación de los estados financieros; y
- b) concluir, sobre la base de la evidencia de auditoría obtenida, si existe o no una incertidumbre material relacionada con hechos o con condiciones que pueden generar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad para continuar sus actividades, e
- c) informar de conformidad con la NIA-ES-SP 1570 y con esta guía.

IV. Procedimientos de auditoría

17. Como consecuencia de lo señalado en los apartados anteriores, dada la naturaleza de los entes administrativos:

En la fiscalización de la administración de comunidades autónomas, ayuntamientos, diputaciones provinciales, de sus respectivos organismos autónomos, consorcios, otros entes a los que resulta aplicable el PGCP y universidades se presumirá, salvo prueba en contrario, que la actividad continúa por tiempo indefinido y que debe aplicarse el principio de gestión continuada.

No se requerirá ningún procedimiento de auditoría al respecto, salvo que exista la decisión política de eliminar el ente. En estos casos se analizará esa decisión y se considerarán sus consecuencias a la vista de lo dispuesto en los párrafos siguientes.

18. En la fiscalización del resto de entes públicos: sociedades mercantiles, agencias, fundaciones, etc, se aplicarán los criterios generales de auditoría establecidos en la NIA-ES-SP 1570, tal como se recogen, adaptados a las peculiaridades de los OCEX, en los apartados siguientes de la presente guía.

Procedimientos de valoración del riesgo y actividades relacionadas en entidades que no son Administraciones Públicas¹

19. Al llevar a cabo los procedimientos de valoración de riesgos, el auditor deberá considerar si existen hechos y condiciones que pudieran poner en duda la capacidad de la entidad auditada para seguir funcionando en el futuro. Para formarse una idea de la capacidad de la entidad auditada de continuar sus actividades, el auditor deberá examinar dos factores separados que en ocasiones se solapan: (ISSAI-ES 200; P109)

- el riesgo asociado a cambios en la dirección de las políticas (por ejemplo, cuando hay un cambio de gobierno); y
- el riesgo, menos común, operativo o comercial (por ejemplo, cuando una entidad auditada carece de suficiente fondo de maniobra para continuar con sus actividades al nivel actual).

El auditor determinará si la dirección ha realizado una valoración preliminar de la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento y: (NIA-ES-SP 1570; P10)

- si se ha realizado dicha valoración, el auditor la discutirá con la dirección y determinará si esta ha identificado hechos o condiciones que, individual o conjuntamente, puedan generar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento, en cuyo caso, averiguará los planes de la dirección para hacer frente a dichos hechos y condiciones; o
- si todavía no se ha realizado dicha valoración, el auditor discutirá con la dirección el fundamento de la utilización prevista del principio contable de empresa en funcionamiento e indagará ante la dirección sobre la existencia de hechos o condiciones que, individual o conjuntamente, puedan generar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento.

¹ A los efectos de esta guía son aquellos que no aplican el PGCP.

20. El auditor mantendrá, durante la auditoría, una especial atención ante posible evidencia de auditoría relativa a hechos o condiciones que puedan generar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento. (NIA-ES-SP 1570; P11)
21. Con el fin de minimizar el riesgo de que se produzcan cambios en las políticas públicas (por cambios en el gobierno, por ejemplo) con incidencia en la presunción de empresa en funcionamiento sin conocimiento del auditor, éste verificará si: (ISSAI 1570; P9)
- El gobierno ha declarado su intención de reexaminar una política que afecte a la entidad auditada.
 - Se ha anunciado un reexamen que está ya en curso.
 - El reexamen indica que la entidad auditada puede racionalizarse o su futuro replantearse.
 - Hay una decisión política de privatizar las actividades de la entidad auditada o dejar de prestar determinados servicios.

Evaluación de la valoración realizada por la dirección

22. El auditor evaluará la valoración realizada por la dirección de la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento. (NIA-ES-SP 1570; P12)

Por regla general y por las razones expuestas previamente, en las administraciones públicas de nuestro país, la dirección no realiza la valoración de la capacidad de la entidad para continuar en funcionamiento. Hay que tenerlo presente a la hora de aplicar debidamente esta guía.

23. Para evaluar la valoración realizada por la dirección de la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento, el auditor cubrirá el mismo periodo que el utilizado por la dirección para realizar su valoración, de conformidad con el marco de información financiera aplicable o con las disposiciones legales o reglamentarias, si éstas especifican un periodo más amplio. Si la valoración realizada por la dirección de la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento cubre un periodo inferior a doce meses desde la fecha de los estados financieros, tal como se define en la NIA 560, el auditor solicitará a la dirección que amplíe su periodo de valoración al menos a 12 meses desde dicha fecha. (NIA-ES-SP 1570; P13)
24. Para evaluar la valoración realizada por la dirección, el auditor tendrá en cuenta si dicha valoración incluye toda la información relevante de la que el auditor tenga conocimiento como resultado de la auditoría. (NIA-ES-SP 1570; P14)

Periodo posterior al de valoración por la dirección

25. El auditor indagará ante la dirección sobre su conocimiento de hechos o condiciones posteriores al periodo utilizado por la dirección en su valoración o en ausencia de tal valoración, posteriores al cierre del ejercicio, que puedan generar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento. (NIA-ES-SP 1570; P15)

El auditor mantendrá una especial atención ante posibles hechos conocidos, programados o no, o condiciones que surjan con posterioridad al periodo de valoración utilizado por la dirección y que pueden poner en duda lo adecuado de la utilización, por parte de la dirección, del principio contable de empresa en funcionamiento para la preparación de los estados financieros. Teniendo en cuenta que el grado de incertidumbre asociada al resultado de un hecho o de una condición aumenta cuanto mayor es la distancia del hecho o la condición en el futuro, al considerar hechos o condiciones de un futuro lejano, los indicios de problemas relacionados con la Empresa en funcionamiento tienen que ser significativos para que el auditor deba considerar llevar a cabo actuaciones adicionales. Si se identifican dichos hechos o condiciones, puede resultar necesario que el auditor solicite a la dirección que evalúe la significatividad potencial del hecho o de la condición sobre su valoración de la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento. En dichas circunstancias resultan de aplicación los procedimientos del apartado 15. (NIA-ES 1570; PA14)

Aparte de indagar ante la dirección, el auditor no tiene la responsabilidad de aplicar otros procedimientos de auditoría para identificar hechos o condiciones que puedan generar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento con posterioridad al periodo objeto de la valoración de la dirección, el cual, como se indica en el apartado 12, deberá ser de al menos doce meses a contar desde la fecha de los estados financieros. (NIA-ES 1570; PA15)

Procedimientos de auditoría adicionales cuando se identifican hechos o condiciones

26. Si se han identificado hechos o condiciones que pueden generar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento, el auditor obtendrá evidencia de auditoría suficiente y adecuada para determinar si existe o no 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 (en adelante "incertidumbre material") mediante la aplicación de procedimientos de auditoría adicionales y teniendo en cuenta los factores mitigantes. Dichos procedimientos incluirán: (NIA-ES-SP 1570; P16)

- a) Cuando la dirección no haya realizado una valoración de la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento, la solicitud a la dirección de la realización de dicha valoración.
- b) La evaluación de los planes de la dirección en cuanto a actuaciones futuras relacionadas con su valoración relativa a la Empresa en funcionamiento, a si es probable que el resultado de dichos planes mejore la situación y a si los planes de la dirección son factibles teniendo en cuenta las circunstancias.

La evaluación de los planes de acciones futuras de la dirección puede incluir la indagación ante la dirección sobre sus planes de actuaciones futuras; por ejemplo, sus planes de liquidar activos, de tomar dinero prestado o de renegociar la deuda, de reducir o de posponer gastos, o de aumentar capital. (NIA-ES 1570; PA17)

- c) Cuando la entidad haya preparado un pronóstico de flujos de efectivo y el análisis de dicho pronóstico sea un factor significativo a la hora de tener en cuenta el resultado futuro de hechos o de condiciones en la evaluación de los planes de la dirección con respecto a actuaciones futuras:
 - la evaluación de la fiabilidad de los datos subyacentes generados para preparar el pronóstico; y
 - la determinación de si las hipótesis en las que se basa el pronóstico están adecuadamente fundamentadas.

Cuando las hipótesis de la dirección comporten un apoyo continuado de terceros, ya sea a través de la subordinación de préstamos, de compromisos de mantener o de proporcionar financiación adicional, o de garantías, y dicho apoyo sea importante para la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento, el auditor puede considerar la necesidad de solicitar confirmación escrita (incluidos los términos y las condiciones) de dichos terceros y obtener evidencia de su capacidad para proporcionar dicho apoyo. (NIA-ES 1570; PA19)

- d) La consideración de la disponibilidad de cualquier hecho o información adicional desde la fecha en la que la dirección hizo su valoración.
- e) La solicitud de **manifestaciones escritas** a la dirección y, cuando proceda, a los responsables del gobierno de la entidad, en relación con sus planes de actuaciones futuras y con la viabilidad de dichos planes.
- f) Entre otros procedimientos de auditoría adicionales que pueden considerarse relevantes se encuentran los siguientes: (NIA-ES 1570; PA16)
 - El análisis y la discusión con la dirección de los pronósticos de flujos de efectivo y de beneficios y otros pronósticos relevantes.
 - El análisis y la discusión de los últimos estados financieros intermedios disponibles de la entidad.
 - La lectura de los términos de los empréstitos y de los contratos de préstamo, así como la determinación de si alguno de ellos se ha incumplido.
 - La lectura de las actas de las reuniones de los accionistas, de los responsables del gobierno de la entidad y de los comités relevantes en busca de referencias a dificultades financieras.
 - La indagación ante los asesores jurídicos de la entidad sobre la existencia de litigios y de reclamaciones, así como sobre la razonabilidad de las valoraciones realizadas por la dirección de sus resultados y la estimación de sus repercusiones financieras.
 - La confirmación de la existencia, legalidad y exigibilidad de los acuerdos con partes vinculadas y con terceros para proporcionar o mantener apoyo financiero, así como la valoración de la capacidad financiera de dichas partes para proporcionar fondos adicionales.
 - La evaluación de los planes de la entidad para atender los pedidos de clientes en suspenso.
 - La aplicación de procedimientos de auditoría en relación con hechos posteriores al cierre para identificar los que reducen la capacidad de la entidad para continuar como empresa en

funcionamiento o, de otro modo, afectan a dicha capacidad.

- La confirmación de la existencia, de los términos y de lo adecuado de las facilidades de crédito.
- La obtención y revisión de informes de actuaciones de las autoridades reguladoras.
- La determinación de lo adecuado del fundamento de cualquier enajenación de activos planificada.

27. Los auditores del sector público examinarán la conveniencia de pedir a la entidad una confirmación directa del departamento u organismo administrativo del cual depende su respaldo financiero o su futura financiación, y en ese examen analizarán las limitaciones derivadas del proceso político. En tal caso, quizá no sea garantía suficiente del futuro de la entidad una declaración de su responsable financiero en el sentido de que ese respaldo continuará, debido a que la entidad puede desconocer las intenciones del departamento u organismo administrativo del cual depende su respaldo financiero. (ISSAI 1570; P11)

V. Conclusiones del auditor

28. **El auditor evaluará si se ha obtenido evidencia de auditoría suficiente y adecuada y concluirá sobre lo adecuado de la utilización, por parte de la dirección, del principio contable de empresa en funcionamiento para la preparación de los estados financieros.** (NIA-ES-SP 1570; P17)

29. **Incertidumbre material relacionada con hechos o condiciones que pueden generar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento.** (NIA-ES-SP 1570; P18)

Basándose en la evidencia de auditoría obtenida, el auditor concluirá si, a su juicio, existe una incertidumbre material 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 material 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:

- a) la expresión de la imagen fiel de los estados financieros, en el caso de un marco de información financiera de imagen fiel o
- b) que los estados financieros no induzcan a error, en el caso de un marco de cumplimiento.

La expresión “**incertidumbre material**” se emplea en la NIC 1 al tratar las incertidumbres relacionadas con hechos o condiciones que pueden generar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento y que deberían revelarse en los estados financieros. (NIA-ES 1570; PA21)

30. **Información revelada adecuadamente cuando se han identificado hechos o condiciones y existe una incertidumbre material.** (NIA-ES-SP 1570; P19)

Si el auditor concluye que la utilización, por parte de la dirección, del principio contable de empresa en funcionamiento es adecuado, teniendo en cuenta las circunstancias, pese a la existencia de una incertidumbre material, determinará si los estados financieros:

- a) revelan 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 material 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.

31. **Información revelada adecuadamente cuando se han identificado hechos o condiciones pero no existe una incertidumbre material.** (NIA-ES-SP 1570; P20)

Si se han identificado hechos o condiciones que pueden generar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento pero, sobre la base de la evidencia de auditoría obtenida el auditor concluye que no existe una incertidumbre material, este evaluará si, teniendo en cuenta los requerimientos del marco de información financiera aplicable, los estados financieros revelan la información adecuada sobre dichos hechos o condiciones.

Incluso cuando no existe una incertidumbre material, se requiere que el auditor evalúe, teniendo en cuenta

los requerimientos del marco de información financiera aplicable, si los estados financieros revelan de manera adecuada los hechos o condiciones que pueden generar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento. Algunos marcos de información financiera pueden tratar la información a revelar acerca de: (NIA-ES 1570; PA24)

- los principales hechos o condiciones;
- la evaluación realizada por la dirección de la significatividad de dichos hechos o condiciones relacionados con la capacidad de la entidad para cumplir con sus obligaciones;
- los planes de la dirección para mitigar el efecto de dichos hechos o condiciones o
- los juicios significativos formulados por la dirección en su valoración de la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento.

Cuando los estados financieros se preparen de conformidad con un marco de imagen fiel, la evaluación por el auditor de si los estados financieros logran la presentación fiel incluye tener en cuenta la presentación global, la estructura y el contenido de los estados financieros y si los estados financieros, así como sus notas explicativas, representan las transacciones y hechos subyacentes de un modo que logren la presentación fiel. Según los hechos y circunstancias, el auditor puede determinar que es necesario revelar información adicional para lograr la presentación fiel. Este puede ser el caso, por ejemplo, cuando se han identificado hechos o condiciones que pueden generar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento pero, sobre la base de la evidencia de auditoría obtenida, el auditor concluye que no existe una incertidumbre material y el marco de información financiera aplicable no requiere explícitamente que se revele información en relación con esas circunstancias. (NIA-ES 1570; PA25)

32. Comunicación con los responsables del gobierno de la entidad.

Salvo que todos los responsables del gobierno de la entidad participen en la dirección de la entidad, el auditor se comunicará con ellos acerca de los hechos o las condiciones identificados que pueden generar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento. Dicha comunicación con los responsables del gobierno de la entidad se referirá, entre otras cosas, a lo siguiente: (NIA-ES-SP 1570; P25)

- a) si los hechos o las condiciones constituyen una incertidumbre material;
- b) si es adecuada la utilización, por la dirección, del principio contable de empresa en funcionamiento para la preparación de los estados financieros;
- c) si es adecuada la correspondiente información revelada en los estados financieros y,
- d) en su caso, las implicaciones para el informe de auditoría.

VI. Implicaciones para el informe de auditoría

Utilización inadecuada del principio contable de empresa en funcionamiento

33. Si los estados financieros se prepararon sobre la base de gestión continuada o entidad en funcionamiento, pero **a juicio del auditor el uso de este supuesto fuese inapropiado, el auditor deberá expresar una opinión desfavorable (adversa)** (ISSAI-ES 200; P106) (NIA-ES-SP 1570; P21), **con independencia de que los estados financieros revelen o no la utilización inadecuada por parte de la dirección del principio contable de empresa en funcionamiento.** (NIA-ES 1570; PA26)

En estos casos **no procedería** incluir la sección de “incertidumbre material de empresa en funcionamiento” en el informe.

Cuando la utilización por parte de la dirección del principio contable de empresa en funcionamiento no es adecuada teniendo en cuenta las circunstancias, se podrá requerir a la dirección, o esta podrá elegir, preparar los estados financieros utilizando otro principio (por ejemplo, el principio de liquidación). El auditor puede realizar una auditoría de dichos estados financieros siempre que determine que el principio alternativo es aceptable en esas circunstancias. El auditor puede expresar una opinión no modificada sobre dichos estados financieros, siempre que la información revelada acerca del principio contable que se ha utilizado para preparar los estados financieros sea adecuada, si bien puede considerar apropiado o necesario incluir un párrafo de énfasis en el informe de auditoría para llamar la atención del usuario sobre el principio alternativo y sobre los motivos de su utilización. (NIA-ES 1570; PA27)

Utilización adecuada del principio contable de empresa en funcionamiento, pese a la existencia de una incertidumbre material

34. Si el auditor concluye que el uso de dicho supuesto es **apropiado** conforme a las circunstancias y que **se informó adecuadamente** en los estados financieros, pero que existe cierta incertidumbre significativa, entonces deberá expresar una opinión favorable o no modificada y el informe de auditoría incluirá una sección separada con el subtítulo "**Incertidumbre material relacionada con la Empresa en funcionamiento**" para: (ISSAI-ES 200; P106) (NIA-ES-SP 1570; P22)

- a) llamar la atención sobre la nota explicativa de los estados financieros que revela lo señalado en el apartado 18 y
- b) 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.

El hecho de que se haya identificado una incertidumbre material es una cuestión importante para que los usuarios comprendan los estados financieros. La utilización de una sección separada con un título que se refiera al hecho de que existe una incertidumbre material relativa a la Empresa en funcionamiento alerta a los usuarios sobre esta circunstancia. (NIA-ES 1570; PA28)

El auditor puede proporcionar información adicional para complementar las declaraciones requeridas, por ejemplo para explicar: (NIA-ES 1570; PA22)

- que la existencia de una incertidumbre material es fundamental para que los usuarios comprendan los estados financieros o
- el modo en que se ha tratado la cuestión en la auditoría.

El ejemplo 1 del Anexo de esta GPF es una ilustración de un informe de auditoría cuando el auditor ha obtenido evidencia suficiente y adecuada con respecto a lo adecuado de la utilización por la dirección del principio contable de empresa en funcionamiento, pese a la existencia de una incertidumbre material y se revela adecuadamente en los estados financieros.

35. Esta sección se incluye solo si aplica al caso y no tiene la frecuencia ni la repercusión de secciones o párrafos descritos con anterioridad, especialmente los que tienen ver con salvedades. Tampoco hay experiencia tan contrastada de su inclusión en los informes de auditoría de las organizaciones públicas auditadas. Sin embargo, algunas de las leyes de regulación de la actividad administrativa incluyen procesos de reestructuración obligatorios cuando un ente administrativo o empresarial está en una senda de malos resultados económicos u operacionales. Una de las normas más relevantes, aunque no la única que se refieren a esta operativa, es la Ley 40/2015, de 1 de octubre, de Régimen Jurídico del Sector Público. En ella se regula, en el ámbito estatal, supuestos de fusión, disolución, liquidación y extinción de organismos públicos y fundaciones (artículos 94, 96, 97 para organismos públicos, y por referencia a estos el artículo 136 para fundaciones, del citado texto legal). Las causas de disolución de los consorcios serán las establecidas en sus estatutos, conforme a lo dispuesto los artículos 124 y 127 de la mencionada Ley.

Una vez realizado el análisis correspondiente, si el auditor llega a la conclusión de que, de acuerdo con la GPF-OCEX/NIA-ES-SP 1570 *Gestión continuada / empresa en funcionamiento*, la aplicación del principio de empresa en funcionamiento es razonable, pero que existe una incertidumbre material en relación con ese principio, habría de incluir un texto como el del ejemplo 1, y mencionarlo en la sección *Cuestiones clave de auditoría* (solo dar referencia, no volverlo a describir).

36. Si la información revelada acerca de la incertidumbre material en los estados financieros **no es adecuada**, el auditor: (ISSAI-ES 200; P106)(NIA-ES-SP 1570; P23)

- a) expresará una opinión con salvedades o una opinión desfavorable (adversa), de conformidad con la NIA-ES-SP 1705 y,
- b) 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.

Los ejemplos 2 y 3 del Anexo de esta guía muestran informes de auditoría con una opinión con salvedades

y con una opinión desfavorable (adversa), respectivamente, cuando el auditor ha obtenido evidencia suficiente y adecuada con respecto a lo adecuado de la utilización, por la dirección, del principio contable de empresa en funcionamiento, pero no se revela adecuadamente en los estados financieros la existencia de una incertidumbre material. *(NIA-ES 1570; PA32)*

En una situación en la que existan varias incertidumbres que sean significativas para los estados financieros en su conjunto, el auditor puede considerar adecuado, en casos extremadamente poco frecuentes, denegar la opinión (abstenerse de opinar) en lugar expresar una opinión con salvedades o una opinión desfavorable (adversa). La NIA-ES-SP 1705 y la GPF-OCEX 1730 proporciona orientaciones sobre esta cuestión. *(NIA-ES 1570; PA33)*

Anexo 1 Ejemplos de informes de auditoría en relación con la Empresa en funcionamiento

Ejemplo 1: Informe de fiscalización con una opinión no modificada (favorable) cuando el auditor ha concluido que existe una incertidumbre material y que se revela adecuadamente en las cuentas anuales.

Este ejemplo de informe de fiscalización está basado en que concurren las siguientes circunstancias:

- Auditoría de cuentas anuales de una sociedad mercantil / entidad pública formuladas de conformidad con el marco normativo de información financiera aplicable en España al tipo de ente fiscalizado.
- Las cuentas anuales han sido:
 - En el caso de una sociedad mercantil, formuladas por el órgano de administración de la Sociedad e integradas en la Cuenta General de la entidad correspondiente.
 - En el caso de una entidad pública, aprobadas por el órgano competente.
- El auditor ha concluido que es adecuada una opinión no modificada (es decir, favorable o "limpia") sobre la base de la evidencia de auditoría obtenida.
- Basándose en la evidencia de auditoría obtenida, el auditor ha concluido que existe una incertidumbre material relacionada con hechos o con condiciones que puedan generar dudas significativas sobre: (1) la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento; (2) la decisión política de seguir manteniendo la actividad o prestación de un servicio (privatizaciones, cese de prestación de servicios...). La información revelada en las cuentas anuales sobre la incertidumbre material es adecuada.
- El auditor ha obtenido toda la otra información, que consiste exclusivamente en el informe de gestión en el caso de sociedades mercantiles, antes de la fecha del informe de auditoría y no ha detectado ninguna incorrección material en el mismo.

Modelo
<p>Opinión</p> <p>El OCEX, en virtud de lo dispuesto en su Ley de creación, y conforme a lo previsto en el Programa Anual de Fiscalización, ha auditado las cuentas anuales del Organismo ABC, que comprenden el balance a 31 de diciembre de 20X1, la cuenta del resultado económico patrimonial, el estado de cambios en el patrimonio neto, el estado de flujos de efectivo, el estado de liquidación del presupuesto (<i>quítese este estado si tiene presupuesto estimativo</i>) y la memoria correspondiente al ejercicio terminado en dicha fecha.</p> <p>En nuestra opinión, las cuentas anuales adjuntas expresan, en todos los aspectos significativos, la imagen fiel del patrimonio y de la situación financiera de la entidad a 31 de diciembre de 20X1, así como de sus resultados y flujos de efectivo y del estado de liquidación del presupuesto (<i>quítese este estado si tiene presupuesto estimativo</i>) correspondientes al ejercicio terminado en dicha fecha, de conformidad con el marco normativo de información financiera que resulta de aplicación (que se identifica en la nota X de la memoria) y, en particular, con los principios y criterios contables y presupuestarios (<i>en el caso de presupuesto estimativo, quítese la referencia al término "presupuestarios"</i>) contenidos en el mismo.</p>
<p>Fundamento de la opinión</p> <p>Hemos llevado a cabo nuestra auditoría de conformidad con los Principios fundamentales de fiscalización de los Órganos de Control Externo y las Normas Internacionales de Auditoría adaptadas al Sector Público Español (NIA-ES-SP). Nuestras responsabilidades de acuerdo con dichas normas se describen más adelante en la sección Responsabilidades del OCEX en relación con la auditoría de cuentas anuales de nuestro informe.</p> <p>Somos independientes de la entidad XY de conformidad con los requerimientos de ética y protección de la independencia que son aplicables a nuestra auditoría de las cuentas anuales según lo exigido por la normativa reguladora de la actividad de auditoría de cuentas de los Órganos de Control Externo y el artículo __ de la Ley reguladora del OCEX.</p> <p>Consideramos que la evidencia de auditoría que hemos obtenido proporciona una base suficiente y adecuada para nuestra opinión (con salvedades) (desfavorable).</p>

Incertidumbre material relacionada con la Empresa en funcionamiento

La Nota X de la memoria de las cuentas anuales, contiene información relacionada con una deuda por importe de 200 millones de euros, cuya refinanciación está negociando la Entidad, al no poder hacer frente a su vencimiento; sin embargo, el plan elaborado por esta no tiene en cuenta algunas magnitudes de costes adicionales y otros parámetros, así como de trámites que pueda hacer factible el objetivo pretendido a la fecha de este informe, según información que consta en la Nota XY de la memoria adjunta. Dicho factor indica una incertidumbre material que puede generar dudas significativas sobre su capacidad para continuar como Entidad en funcionamiento. Nuestra opinión no ha sido modificada por esta cuestión.

Cuestiones clave de la auditoría

Las cuestiones clave de la auditoría son aquellas cuestiones que, según nuestro juicio profesional, han sido de la mayor significatividad en nuestra auditoría de las cuentas anuales del periodo actual. Estas cuestiones han sido tratadas en el contexto de nuestra auditoría de las cuentas anuales en su conjunto, y en la formación de nuestra opinión sobre estas, y no expresamos una opinión por separado sobre estas cuestiones.

En base al trabajo de auditoría realizado, además de la cuestión descrita en la sección Incertidumbre material relacionada con la Empresa en funcionamiento, hemos considerado que no existen otros riesgos significativos que deban ser comunicados en el informe.

Ejemplo 2: Informe de fiscalización con una opinión con salvedades cuando el auditor ha concluido que existe una incertidumbre material y que las cuentas anuales contienen una incorrección material porque no se revela adecuadamente

Este ejemplo de informe de fiscalización está basado en que concurren las siguientes circunstancias:

- Auditoría de cuentas anuales de una sociedad mercantil / entidad pública formuladas de conformidad con el marco normativo de información financiera aplicable en España al tipo de ente fiscalizado.
- Las cuentas anuales han sido:
 - En el caso de una sociedad mercantil, formuladas por el órgano de administración de la Sociedad e integradas en la Cuenta General de la entidad correspondiente.
 - En el caso de una entidad pública, aprobadas por el órgano competente.
- Basándose en la evidencia de auditoría obtenida, el auditor ha concluido que existe una incertidumbre material relacionada con hechos o con condiciones que puedan generar dudas significativas sobre: (1) la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento; (2) la decisión política de seguir manteniendo la actividad o prestación de un servicio (privatizaciones, cese de prestación de servicios...). Sin embargo, las cuentas anuales no incluyen un análisis del impacto o de la disponibilidad de refinanciación ni califican estas situaciones como una incertidumbre material.

Modelo

Opinión

El OCEX, en virtud de lo dispuesto en su Ley de creación, y conforme a lo previsto en el Programa Anual de Fiscalización, ha auditado las cuentas anuales del Organismo ABC, que comprenden el balance a 31 de diciembre de 20X1, la cuenta del resultado económico patrimonial, el estado de cambios en el patrimonio neto, el estado de flujos de efectivo, el estado de liquidación del presupuesto (*quítese este estado si tiene presupuesto estimativo*) y la memoria correspondiente al ejercicio terminado en dicha fecha.

En nuestra opinión, excepto por la omisión de información mencionada en la sección Fundamento de la opinión con salvedades de nuestro informe, las cuentas anuales adjuntas expresan, en todos los aspectos significativos, la imagen fiel del patrimonio y de la situación financiera de la entidad a 31 de diciembre de 20X1, así como de sus resultados y flujos de efectivo y del estado de liquidación del presupuesto (*quítese este estado si tiene presupuesto estimativo*) correspondientes al ejercicio terminado en dicha fecha, de conformidad con el marco normativo de información financiera que resulta de aplicación (que se identifica en la nota X de la memoria) y, en particular, con los principios y criterios contables y presupuestarios (*en el caso de presupuesto estimativo, quítese la referencia al término “presupuestarios”*) contenidos en el mismo.

Fundamento de la opinión con salvedades

Como se explica en la Nota yy, los acuerdos financieros de la Entidad expiran y los importes pendientes han de pagarse el xx de xxxxx de 20X2. La Entidad no ha podido renegociar ni obtener financiación sustitutiva. Esta situación indica que existe una incertidumbre material que puede generar dudas significativas sobre la capacidad de la Entidad para continuar como empresa en funcionamiento. Los estados financieros no informan adecuadamente sobre esta cuestión.

O, en otro supuesto,

La Dirección ha iniciado el reexamen de las futuras operaciones de la Entidad, pero no ha decidido aún su actuación al respecto. Esta situación pone de manifiesto una incertidumbre significativa que puede suscitar considerables dudas sobre la capacidad de la Entidad para continuar su actividad según el principio de empresa en funcionamiento, por lo que la Entidad puede no ser capaz de enajenar sus activos y cumplir sus obligaciones en el curso normal de sus operaciones. Los estados financieros no informan adecuadamente sobre esta cuestión.

Hemos llevado a cabo nuestra auditoría de conformidad con los Principios fundamentales de fiscalización de los Órganos de Control Externo y las Normas Internacionales de Auditoría adaptadas al Sector Público Español (NIA-ES-SP). Nuestras responsabilidades de acuerdo con dichas normas se describen más adelante en la sección Responsabilidades del OCEX en relación con la auditoría de cuentas anuales de nuestro informe.

Somos independientes de la entidad XY de conformidad con los requerimientos de ética y protección de la independencia que son aplicables a nuestra auditoría de las cuentas anuales según lo exigido por la normativa reguladora de la actividad de auditoría de cuentas de los Órganos de Control Externo y el artículo __ de la Ley reguladora del OCEX.

Consideramos que la evidencia de auditoría que hemos obtenido proporciona una base suficiente y adecuada para nuestra opinión con salvedades.

Ejemplo 3: Informe de auditoría con una opinión desfavorable (adversa) cuando el auditor ha concluido que existe una incertidumbre material y que las cuentas anuales omiten la información a revelar requerida en relación con una incertidumbre material.

Este ejemplo de informe de fiscalización está basado en que concurren las siguientes circunstancias:

- Auditoría de cuentas anuales de una sociedad mercantil / entidad pública formuladas de conformidad con el marco normativo de información financiera aplicable en España al tipo de ente fiscalizado.
- Las cuentas anuales han sido:
 - En el caso de una sociedad mercantil, formuladas por el órgano de administración de la Sociedad e integradas en la Cuenta General de la entidad correspondiente.
 - En el caso de una entidad pública, aprobadas por el órgano competente.
- Basándose en la evidencia de auditoría obtenida, el auditor ha concluido que existe una incertidumbre material relacionada con hechos o con condiciones que puedan generar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento, y la entidad está planteándose la posibilidad de solicitar el concurso de acreedores o poner fin a sus actividades (por privatizaciones, decisiones políticas...). Las cuentas anuales no revelan la información requerida en relación con la incertidumbre material. Se expresa una opinión desfavorable (adversa) debido a que los efectos sobre las cuentas anuales de dicha omisión son materiales y generalizados.

Modelo
<p>Opinión desfavorable</p> <p>El OCEX, en virtud de lo dispuesto en su Ley de creación, y conforme a lo previsto en el Programa Anual de Fiscalización, ha auditado las cuentas anuales del Organismo ABC, que comprenden el balance a 31 de diciembre de 20X1, la cuenta del resultado económico patrimonial, el estado de cambios en el patrimonio neto, el estado de flujos de efectivo, el estado de liquidación del presupuesto (<i>quítese este estado si tiene presupuesto estimativo</i>) y la memoria correspondiente al ejercicio terminado en dicha fecha.</p> <p>En nuestra opinión, debido al efecto muy significativo del hecho descrito en el párrafo de “Fundamento de la opinión desfavorable”, las cuentas anuales adjuntas no expresan la imagen fiel del patrimonio y de la situación financiera de la Entidad a 31 de diciembre de 20X1, ni de sus resultados y flujos de efectivo correspondientes al ejercicio terminado en dicha fecha, ni el estado de liquidación del presupuesto (<i>quítese este estado si tiene presupuesto estimativo</i>) de conformidad con el marco normativo de información financiera que resulta de aplicación y, en particular, con los principios y criterios contables y presupuestarios (<i>en el caso de presupuesto estimativo, quítese la referencia al término “presupuestarios”</i>) contenidos en el mismo.</p>
<p>Fundamento de la opinión desfavorable</p> <p>Los acuerdos de financiación de la Entidad expiraron y los importes pendientes deberían haberse pagado el 31 de diciembre de 20X1. La Entidad no ha podido renegociar ni obtener financiación sustitutiva y está planteándose la posibilidad de solicitar el concurso de acreedores. Esta situación indica que existe una incertidumbre material que puede generar dudas significativas sobre la capacidad de la Entidad para continuar como empresa en funcionamiento. Los estados financieros no informan sobre este hecho.</p> <p>o</p> <p>La Dirección ha decidido que la Entidad cesará su actividad y será disuelta el próximo año, lo que implica una incertidumbre significativa que puede suscitar considerables dudas sobre la capacidad de la Entidad para continuar su actividad según el principio de empresa en funcionamiento y la imposibilidad, por tanto, de enajenar sus activos y cumplir sus obligaciones en el curso normal de sus operaciones. Los estados financieros no informan sobre este hecho.</p> <p>Hemos llevado a cabo nuestra auditoría de conformidad con los Principios fundamentales de fiscalización de los Órganos de Control Externo y las Normas Internacionales de Auditoría adaptadas al Sector Público Español (NIA-ES-SP). Nuestras responsabilidades de acuerdo con dichas normas se describen más adelante en la sección Responsabilidades del OCEX en relación con la auditoría de cuentas anuales de nuestro informe.</p> <p>Somos independientes de la entidad XY de conformidad con los requerimientos de ética y protección de la independencia que son aplicables a nuestra auditoría de las cuentas anuales según lo exigido por la normativa reguladora de la actividad de auditoría de cuentas de los Órganos de Control Externo y el artículo __ de la Ley reguladora del OCEX.</p> <p>Consideramos que la evidencia de auditoría que hemos obtenido proporciona una base suficiente y adecuada para nuestra opinión desfavorable.</p>

Anexo 2 Normativa contable sobre el principio de gestión continuada/empresa en funcionamiento

1. RD 1514/2007, de 16 de noviembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad

PRIMERA PARTE

MARCO CONCEPTUAL DE LA CONTABILIDAD

3.º Principios contables

La contabilidad de la empresa y, en especial, el registro y la valoración de los elementos de las cuentas anuales, se desarrollarán aplicando obligatoriamente los principios contables que se indican a continuación:

1. Empresa en funcionamiento. 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 neto resultante, debiendo suministrar en la memoria de las cuentas anuales toda la información significativa sobre los criterios aplicados.

2. Orden EHA/1037/2010, de 1374, por la que se aprueba el Plan General de Contabilidad Pública.

PRIMERA PARTE

Marco conceptual de la contabilidad pública

3 Principios contables

1. La contabilidad de la entidad se desarrollará aplicando los principios contables de carácter económico patrimonial que se indican a continuación:

a) Gestión continuada. Se presumirá, salvo prueba en contrario, que continúa la actividad de la entidad por tiempo indefinido. Por tanto, la aplicación de los presentes principios no irá encaminada a determinar el valor liquidativo del patrimonio.

3. Normas Internacionales de contabilidad para el sector público (IPSAS/NICSP)

MARCO CONCEPTUAL PARA LA INFORMACIÓN FINANCIERA CON PROPÓSITO GENERAL DE LAS ENTIDADES DEL SECTOR PÚBLICO

La Naturaleza de los Programas del Sector Público y la Longevidad del Sector Público

10. Muchos programas del sector público son a largo plazo y la capacidad de cumplir los compromisos depende de impuestos y aportaciones futuras. Muchos compromisos que surgen de los programas y poderes del sector público para recaudar impuestos en el futuro no cumplen con las definiciones de un pasivo y un activo del Capítulo 5 *Elementos de los Estados Financieros*. Por ello, estos compromisos y poderes no se reconocen en los estados financieros.

11. Por consiguiente, el estado de situación financiera y el estado de rendimiento financiero no pueden proporcionar toda la información que los usuarios necesitan sobre los programas a largo plazo, en concreto los beneficios sociales que se prestan. Las consecuencias financieras de muchas decisiones tendrán un impacto de muchos años o incluso décadas en el futuro, por ello, los IFPG que contienen información financiera prospectiva sobre la sostenibilidad a largo plazo de las finanzas de una entidad y programas clave son necesarios a efectos de la rendición de cuentas y de toma de decisiones tal como se trata en el Capítulo 2.

12. Aunque el control político puede cambiar con regularidad, los estados nacionales generalmente tienen existencias muy largas. Aunque pueden encontrarse con dificultades financieras graves y pueden incumplir sus obligaciones de deuda soberana, los estados nacionales continúan existiendo. Si las entidades subnacionales tienen dificultades financieras, los gobiernos nacionales pueden actuar como prestamistas de último recurso o proporcionar garantías a gran escala. Los compromisos de prestación de servicios principales de las entidades subnacionales pueden continuar siendo financiados por un nivel más alto del gobierno. En otros casos las entidades del sector público que no son capaces de atender sus pasivos a medida que vencen pueden continuar existiendo mediante la reestructuración de sus operaciones.

13. El principio de negocio en marcha respalda la preparación de los estados financieros. La interpretación del principio necesita reflejar las cuestiones tratadas en los párrafos 11 y 12.

NICSP 1 PRESENTACIÓN DE ESTADOS FINANCIEROS

Negocio en marcha

38. Al preparar los estados financieros de la entidad se deberá realizar una evaluación sobre la posibilidad de que la entidad continúe en funcionamiento. Esta evaluación deben hacerla los responsables de la preparación de los estados financieros. **Los estados financieros deberán prepararse con base en el principio de negocio en marcha a menos que exista una intención de liquidar la entidad o cesar en sus operaciones, o no exista otra alternativa más realista que proceder de una de estas formas.** Cuando los responsables de la preparación de los estados financieros, al realizar esta evaluación, sean conscientes de la existencia de incertidumbres materiales, relacionadas con sucesos o condiciones que puedan aportar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad para seguir en funcionamiento con normalidad, esas incertidumbres deberán ser reveladas. En el caso de que los estados financieros no se elaboren bajo la hipótesis de negocio en marcha, se revelará tal hecho, junto con las hipótesis sobre las que han sido elaborados, así como las razones por las que la entidad no puede ser considerada como un negocio en marcha.
39. Normalmente, los estados financieros se preparan en base al principio de que la entidad es un negocio en marcha que va a continuar con sus operaciones y que va a cumplir con sus obligaciones estatutarias en un futuro previsible. Al evaluar si el principio de negocio en marcha resulta apropiado, los responsables de la elaboración de los estados financieros tendrán en cuenta toda la información que esté disponible para el futuro previsible, que debe cubrir al menos, pero no estar limitada a, los doce meses posteriores a la aprobación de los estados financieros.
40. El grado de importancia o consideración dependerá de los hechos en cada caso, y **las evaluaciones del principio de negocio en marcha no se hacen en función de análisis de solvencia que usualmente se aplican a las empresas comerciales.** Puede haber circunstancias en que los análisis usuales de liquidez y solvencia parezcan desfavorables, y, sin embargo, otros factores puedan indicar que la entidad es, a pesar de ello, un negocio en marcha. Por ejemplo:
- (a) al evaluar si una entidad pública es un negocio en marcha, la potestad de ésta de recaudar tasas o impuestos puede servir para que algunas entidades gubernamentales sean consideradas como negocio en marcha, aun cuando pudieran operar durante períodos prolongados con unos activos netos/patrimonio negativo; y
 - (b) Para una entidad individual, una evaluación de su estado de situación financiera en la fecha en la que se informa puede sugerir que el principio de negocio en marcha no es procedente. Sin embargo, puede haber acuerdos de financiación multianuales u otros acuerdos en vigor que aseguren la continuidad de las operaciones de la entidad.
41. La determinación de si el principio de negocio en marcha es apropiado es especialmente importante para las entidades individuales, en lugar de para el gobierno en su conjunto. En el caso de las entidades individuales, al evaluarse si el principio de negocio en marcha es procedente, puede ser necesario que los responsables de la preparación de los estados financieros tomen en consideración una amplia gama de factores en torno a:
- (a) el rendimiento actual y el previsto,
 - (b) las reestructuraciones potenciales y las anunciadas respecto a las unidades organizativas,
 - (c) estimaciones de ingresos de actividades ordinarias o posibilidades de financiación gubernamental continua y
 - (d) fuentes potenciales alternativas de financiación, antes de que consideren pertinente concluir en que el supuesto de negocio en marcha es apropiado.