

Guía orientativa sobre el cálculo del indicador de actividad del medio propio (MP)

Introducción

Como ya compartimos con vosotros en el resumen de prensa del día 18 de julio de 2019 y que podéis consultar en el digital técnico de nuestra web, ante la falta de desarrollo reglamentario y con el objetivo de clarificar aquellos aspectos que ofrecen dudas interpretativas respecto del indicador de actividad del medio propio y su cálculo, se emitió una circular conjunta, de 22 de marzo de 2019, de la Abogacía General del Estado – Dirección del Servicio Jurídico del Estado y de la Intervención General de la Administración del Estado.

Es necesario llamar la atención sobre el tipo de personalidad jurídica que puede tener la entidad considerada medio propio pues esto determinará su marco regulatorio, que cobra especial importancia al referirnos a la normativa contable y de auditoría. La composición del Sector Público español está integrada por las Administraciones Públicas y el Sector Público Empresarial, y dentro de este último grupo se encuentran las sociedades mercantiles y las fundaciones del sector público estatal. La IGAE, como órgano de control de la actividad económico-financiera del sector público estatal, emite sus circulares desde la perspectiva de la normativa del sector público y en concreto desde la perspectiva de las normas de auditoría del sector público pues son éstas las que deben aplicar para la realización de su trabajo.

Cálculo del indicador de actividad

La comisión del Sector Público del ICJCE con el objeto de ayudar al colectivo en la correcta interpretación en relación con el cálculo del indicador de actividad del medio propio, ha desarrollado esta guía orientativa.

La ley de contratos del sector público establece una serie de requisitos de obligado cumplimiento para que una persona jurídica sea considerada medio propio.

En particular, el artículo 32.2.b de la Ley de contratos establece el siguiente requerimiento:

“b) Que más del 80 por ciento de las actividades del ente destinatario del encargo se lleven a cabo en el ejercicio de los cometidos que le han sido confiados por el poder adjudicador que hace el encargo y que lo controla o por otras personas jurídicas controladas del mismo modo por la entidad que hace el encargo.

A estos efectos, para calcular el 80 por ciento de las actividades del ente destinatario del encargo se tomarán en consideración el promedio del volumen global de negocios, los gastos soportados por los servicios prestados al poder adjudicador en relación con la totalidad de los gastos en que haya incurrido el medio propio por razón de las prestaciones que haya realizado a cualquier entidad, u otro indicador alternativo de actividad que sea fiable, y todo ello referido a los tres ejercicios anteriores al de formalización del encargo.

Cuando debido a la fecha de creación o de inicio de actividad del poder adjudicador que hace el encargo, o debido a la reorganización de las actividades de este, el volumen global de negocios, u otro indicador alternativo de actividad, de acuerdo con lo establecido en el párrafo anterior, no estuvieran disponibles respecto de los tres ejercicios anteriores a la formalización del encargo o

hubieran perdido su vigencia, será suficiente con justificar que el cálculo del nivel de actividad se corresponde con la realidad, en especial mediante proyecciones de negocio.

El cumplimiento efectivo del requisito establecido en la presente letra deberá quedar reflejado en la Memoria integrante de las Cuentas Anuales del ente destinatario del encargo y, en consecuencia, ser objeto de verificación por el auditor de cuentas en la realización de la auditoría de dichas cuentas anuales de conformidad con la normativa reguladora de la actividad de auditoría de cuentas.”

La presente guía orientativa se centra únicamente en dar pautas sobre el cálculo de dicho indicador de actividad, que deberá ser superior al 80% para que la entidad sea considerada como medio propio. Adicionalmente la Ley requiere que este indicador sea incluido en la memoria de las cuentas anuales y por tanto verificado por el auditor de cuentas de la entidad, que en función de la personalidad jurídica de la entidad este auditor será público o privado.

Siguiendo las recomendaciones establecidas en la circular emitida de referencia, el cálculo del indicador de actividad podría resumirse como sigue:

$$\text{Indicador de actividad} = \frac{\text{Encomiendas/encargos de entidades que controlan al MP}}{\text{Total actividad}} > 80\%$$

Tal y como requiere la citada Ley de contratos del Sector Público, para el cálculo de este indicador podrán considerarse como variables las siguientes:

- Volumen global de negocios.
- Volumen de gastos
- Cualquier otro indicador alternativo que sea fiable, medible y asociado o vinculado a la actividad.

Para calcular este porcentaje habría que considerar los siguientes aspectos:

- El 80% debe ser el promedio de los tres últimos años (alguno puede tener un nivel inferior al 80%).
- Las transferencias de financiación no se considerarán ni en el numerador ni en el denominador (excepto en aquellas situaciones en que pueda considerarse que financian parte de las actividades encomendadas, en cuyo caso, esa parte sí debería considerarse tanto en el numerador como en el denominador).
- En el supuesto de utilizar los gastos como indicador de referencia, en el numerador no se incluirán los gastos incurridos en el ejercicio de las actividades públicas del MP y que son financiadas de manera genérica mediante transferencia. Estos gastos propios de la actividad pública del MP no se considerarán ni en el numerador ni en el denominador. Esto obligará a analizar si el sistema de información utilizado por el MP (contabilidad analítica) permite una asignación adecuada de los gastos a la actividad propia de la encomienda y a la actividad pública financiada con transferencias.

Si el indicador elegido es el volumen de negocios se tendrán en cuenta las siguientes consideraciones:

EN EL NUMERADOR:

Se incluye:

- Encargos de ejecución o encomiendas de gestión recibidas (incluidos en Ventas netas y prestaciones de servicios o Importe neto de la cifra de negocios). Serán ingresos relacionados con acciones del poder

adjudicador en relación con encargos (prestaciones propias de los contratos de obras, suministros, servicios, concesión de obras y concesión de servicios, a cambio de una compensación tarifaria). Es decir, los ingresos vendrán a través de las tarifas que se apliquen a los servicios prestados al poder adjudicador que hace el encargo en una encomienda o encargo de ejecución.

- Los ingresos se considerarán bien los que provengan del poder adjudicador (ej.: Consejería) o de los usuarios de los servicios prestados (ej.: tasas por gestiones a empresas que incorporan becarios caso de una Fundación que es un medio propio de la Universidad).

No se incluyen:

- Ingresos derivados del ejercicio de una potestad administrativa o función pública legalmente encomendada al organismo público, incluidos los derivados de la aplicación de normas jurídicas. En este último caso, salvo que se den las variables de obligatoriedad para el medio propio y compensación del encargo basada en estructura de tarifas. (ej.: servicios que preste la Agencia y que no sean encomiendas esto estaría financiado seguramente con las transferencias de financiación).
- Ingresos de naturaleza tributaria.
- Aquellas partidas de ingresos ajenos o no vinculados al objeto de la actividad del poder adjudicador (de empresas privadas o de otros entes públicos, distintas de aquellas de las que son medio propio la entidad).
- Transferencias corrientes o de capital para financiar la actividad del ente con independencia de su instrumentación jurídica, salvo que pueda demostrarse que parte de dicha financiación vía transferencia está vinculada de forma directa con encargos recibidos del poder adjudicador (los ingresos son vía tarifas salvo casos que tendrán que probar que no hay tarifas o son insuficientes y de las transferencias parte están destinadas a financiar la encomienda o encargo de ejecución).
- Ingresos derivados de la actividad subvencional (las subvenciones no tienen como objeto encomiendas o encargos de ejecución, obligan a actuaciones concretas pero no pueden considerarse ingresos propios).
- Se excluirán de la cifra del volumen global de negocios las siguientes partidas, en tanto que considerándose magnitudes de naturaleza económica patrimonial que formarán parte de la cuenta de resultados, no guardan relación directa con la actividad propiamente dicha por los encargos conferidos:
 - Trabajos realizados por la entidad para su inmovilizado.
 - Excesos de provisiones.
 - Resultados por enajenaciones de inmovilizado.

EN EL DENOMINADOR:

Se incluyen:

- Ventas y otros ingresos de la actividad mercantil o ingresos de la actividad propia (si la entidad está sometida a la adaptación del plan de contabilidad de entidades no lucrativas); el importe neto de la cifra de negocios (si la entidad está sujeta al Plan general de contabilidad) o las ventas netas y prestaciones de servicios (si la entidad se sujeta al Plan general de contabilidad pública).
- Subvenciones a la explotación.
- Aquellos otros ingresos de gestión ordinaria que guarden relación directa con la actividad de la entidad.

Se entenderán los incluidos en los subgrupos 77 (Plan general de contabilidad pública); subgrupo 75 (plan de contabilidad de entidades sin fines lucrativos) y 75 (plan general de contabilidad).

No se incluyen:

Se excluirán de la cifra del volumen global de negocios las siguientes partidas, en tanto que considerándose magnitudes de naturaleza económica patrimonial que formarán parte de la cuenta de resultados, no guardan relación directa con la actividad propiamente dicha por los encargos conferidos:

- Trabajos realizados por la entidad para su inmovilizado.
- Excesos de provisiones.
- Resultados por enajenaciones de inmovilizado.

Ejemplos de cálculos de indicadores de actividad

CÁLCULO INDICADOR ACTIVIDAD SEGÚN VOLUMEN GLOBAL DE NEGOCIO

$$\text{Volumen global de negocios} = \frac{\text{Ventas netas y prestaciones de servicios (por encargos)} + \text{Ingresos gestión ordinaria (por encargos)}}{\text{Ventas netas y prestaciones de servicios (totales incluyendo encargos)} + \text{Ingresos gestión ordinaria (totales incluyendo encargos)} + \text{Subvenciones de explotación}}$$

Un ejemplo del cálculo sería:

		Numerador	Denominador	Indicador
Subvenciones	959.421,06	-	959.421,06	
Transferencias	5.827.550,00	-	-	
Ventas	128,85	128,85	128,85	
Prestación servicios	1.969.561,19	1.969.561,19	1.969.561,19	
Otros ingresos	132.968,33	132.968,33	132.968,33	
TOTAL	8.889.629,43	2.102.658,37	3.062.079,43	68,67%

CÁLCULO INDICADOR ACTIVIDAD SEGÚN GASTOS

$$\text{Volumen de gastos} = \frac{\text{Gastos relacionados con la prestación de encargos}}{\text{Gastos relacionados con la prestación de encargos} + \text{Otros gastos no relacionados con la realización de encargos (a cualquier persona o entidad, excluyendo gastos vinculados a la actividad de servicio público y que son financiados mediante transferencias genéricas)}}$$

Un ejemplo del cálculo sería:

		Numerador	Denominador	Indicador
Gastos encomienda M ^o Obras Públicas	2.500.000	2.500.000	2.500.000	
Gastos encomienda M ^o Agricultura	3.500.000	3.500.000	3.500.000	
Gastos servicios prestados a terceros	1.000.000	-	1.000.000	
<i>Gastos financiados por transferencias</i>				
Gastos de encomiendas financiados por transferencias	200.000	200.000	200.000	
Gastos de la actividad de servicio público financiados por transferencias genéricas	30.000.000	-	-	
TOTAL	37.200.000	6.200.000	7.200.000	86,11%

OTROS ASPECTOS A CONSIDERAR

Este régimen establecido por la LCSP es reciente y existen muchas dudas sobre su aplicación, no es ésta una guía orientativa definitiva, sino que hay muchos aspectos que están definiéndose y pueden sufrir alteraciones. A continuación, se tienen en consideración algunos aspectos relevantes a analizar durante el trabajo de revisión que pueden dar lugar a incidencias, con mayor o menor relevancia.

La consideración de estos otros aspectos debe hacerse en el marco de la NIA-ES 250 CONSIDERACIÓN DE LAS DISPOSICIONES LEGALES Y REGLAMENTARIAS EN LA AUDITORÍA DE ESTADOS FINANCIEROS, la cual distingue:

- las disposiciones legales y reglamentarias que, de forma generalmente admitida, tienen un efecto directo en la determinación de las cantidades e información materiales a revelar en los estados financieros;
- otras disposiciones legales y reglamentarias que no tienen un efecto directo en la determinación de las cantidades e información a revelar en los estados financieros, pero cuyo cumplimiento puede ser fundamental para los aspectos operativos del negocio, para la capacidad de la entidad de continuar con su negocio (entendamos actividad), o para evitar sanciones que resulten materiales.

En general, los aspectos que aquí se apuntan, deberían considerarse como otros incumplimientos de la LCSP, que no supondrían la pérdida de la consideración de medio propio, ni tendrían efecto en aspectos operativos, ni supondrían un riesgo de principio en funcionamiento ni de sanciones a la entidad. No obstante, es oportuno considerar estos aspectos en la planificación de la auditoría y la evaluación del riesgo de fraude.

Estos otros aspectos a considerar son los siguientes:

- Las actividades que puede realizar el MP son las recogidas en sus estatutos y, en principio, exclusivamente estas. No tendría sentido que se abordaran tareas que no están recogidas en los mismos.

La concreción es una exigencia para saber qué puede ser encargado al MP y qué no, deben estar delimitados los objetos de los encargos concretamente por actividad, sin términos ambiguos o vagos.

Art. 32.2. LCSP

d) La condición de medio propio personificado de la entidad destinataria del encargo respecto del concreto poder adjudicador que hace el encargo deberá reconocerse expresamente en sus estatutos o actos de creación, previo cumplimiento de los siguientes requisitos:

1.º Conformidad o autorización expresa del poder adjudicador respecto del que vaya a ser medio propio.

2.º Verificación por la entidad pública de que dependa el ente que vaya a ser medio propio, de que cuenta con medios personales y materiales apropiados para la realización de los encargos de conformidad con su objeto social.

Los estatutos o acto de creación del ente destinatario del encargo deberá determinar:

- *el poder adjudicador respecto del cual tiene esa condición;*
- *precisar el régimen jurídico y administrativo de los encargos que se les puedan conferir; y*
- *establecer la imposibilidad de que participen en licitaciones públicas convocadas por el poder adjudicador del que sean medio propio personificado, sin perjuicio de que, cuando no concurra ningún licitador, pueda encargárseles la ejecución de la prestación objeto de las mismas.*

- El medio propio no puede presentarse a contrataciones de su poder adjudicador Art. 32.2.d.2ª LCSP.

Esto es una interpretación del precepto que prohíbe la participación en contratos públicos de los poderes adjudicadores.

Art. 32.2.d.2ª

Los estatutos o acto de creación del ente destinatario del encargo deberá determinar: la imposibilidad de que participen en licitaciones públicas convocadas por el poder adjudicador del que sean medio propio personificado, sin perjuicio de que, cuando no concurra ningún licitador, pueda encargárseles la ejecución de la prestación objeto de las mismas.

- El medio propio deberá tener reconocida esta condición en sus estatutos, previa autorización expresa del ente del cual será medio propio, el cual deberá haber verificado que el ente que vaya a ser medio propio, cuenta con medios personales y materiales apropiados para la realización de los encargos (artículo 32.2.d) Así mismo, esta disposición de medios personales y materiales suficientes se concreta en que para cada una de las encomiendas que reciba el medio propio, éste no podrá subcontratar, en términos generales, más de un 50%:

Art. 32.7.b)

El importe de las prestaciones parciales que el medio propio pueda contratar con terceros no excederá del 50 por ciento de la cuantía del encargo. No se considerarán prestaciones parciales aquellas que el medio propio adquiera a otras empresas cuando se trate de suministros o servicios auxiliares o instrumentales que no constituyen una parte autónoma y diferenciable de la prestación principal, aunque sean parte del proceso necesario para producir dicha prestación.

No será aplicable lo anteriormente descrito a los contratos de obras que celebren los medios propios a los que se les haya encargado una concesión, ya sea de obras o de servicios.

Igualmente, no será de aplicación en los supuestos en los que la gestión del servicio público se efectúe mediante la creación de entidades de derecho público destinadas a este fin, ni a aquellos en que la misma se atribuya a una sociedad de derecho privado cuyo capital sea, en su totalidad, de titularidad pública.

Tampoco será aplicable a los contratos que celebren los medios propios a los que se les haya encargado la prestación de servicios informáticos y tecnológicos a la Administración Pública con el fin de garantizar la compatibilidad, la comunicabilidad y la seguridad de redes y sistemas, así como la integridad, fiabilidad y confidencialidad de la información.