

# Guía orientativa sobre particularidades en la auditoría de entidades consideradas medios propios

## 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, la ONA emitió una Nota Técnica 1/2019 sobre la consideración de la condición de medio propio en la auditoría de cuentas, al objeto de clarificar y homogenizar su tratamiento en las auditorías de cuentas por ellos realizadas.

La Comisión del Sector Público ha considerado necesario la emisión de esta guía orientativa al objeto de profundizar en las implicaciones en el informe de auditoría del incumplimiento del porcentaje de actividad requerido por la Ley de Contratos del Sector Público (LCSP) para ser considerado medio propio.

La LCSP 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 LCSP 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.”*

Este último párrafo tiene una gran relevancia en el contexto de una auditoría de cuentas dado que exige que se incorpore en la memoria de las cuentas anuales y que sea verificado por el auditor el cumplimiento efectivo del porcentaje de actividad establecido.

Adicionalmente el artículo 32.5 de la LCSP establece lo siguiente:

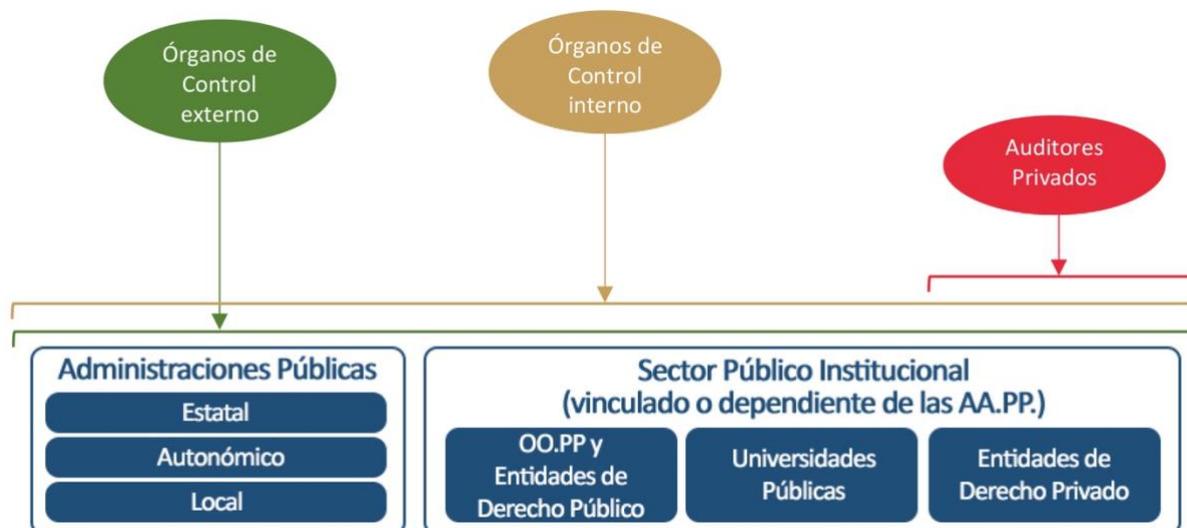
“5. El incumplimiento sobrevenido de cualquiera de los requisitos establecidos en los apartados 2 o 4, según corresponda en cada caso, comportará la pérdida de la condición de medio propio personificado y, en consecuencia, la imposibilidad de seguir efectuando encargos a la persona jurídica afectada; sin perjuicio de la conclusión de los encargos que estuvieran en fase de ejecución.”

Con el objetivo de analizar los posibles impactos tanto en el alcance del trabajo del auditor como en el informe de auditoría, es necesario concretar los diferentes tipos de personalidades jurídicas que integran el sector público, así como quien es el Órgano de Control responsable de dicha actuación, pues ello determinará el marco normativo aplicable en cada caso.

De manera muy resumida podríamos agrupar las entidades del sector público como se detalla a continuación (ver documento publicado por la Comisión del Sector Público titulado “Estructura del Sector Público Español” en la página web del ICJCE):



La regulación española establece que el control sobre todas estas entidades recae sobre los Órganos de control externo y los Órganos de control interno a través de distintas formas de control entre las que se encuentra la auditoría de cuentas. Adicionalmente, para las entidades de Derecho Privado que están obligadas a someter sus cuentas a auditoría son los auditores privados los responsables de ello.



Cada uno de estos agentes tiene un marco normativo diferente. Los Órganos de control externo e interno tienen cada uno de ellos sus normas específicas para el desarrollo de su trabajo y en concreto para la realización de la auditoría de cuentas. Así mismo, los auditores privados deben seguir la Ley de Auditoría de Cuentas (LAC), su reglamento de desarrollo y las NIA-ES donde se definen sus propios modelos de informe.

Tanto los Órganos de Control Interno y Externo en el ejercicio de sus respectivas competencias, pueden encontrarse en una situación de insuficiencia de medios disponibles. Si se dan estas circunstancias, estos Órganos de Control pueden recabar la colaboración de empresas privadas de auditoría. Para la realización de estos trabajos de colaboración el auditor privado deberá ajustarse a las normas correspondientes del



- Aquellos trabajos realizados por los auditores privados bajo la Ley de Auditoría de Cuentas (LAC).

### Intervención General de la Administración del Estado (IGAE)

La Oficina Nacional de Auditoría (ONA) ejerciendo su capacidad de elaborar instrucciones de coordinación, guías y manuales, ha emitido la nota técnica 1/2019 en la que trata cuestiones específicas relacionadas con los trabajos a desarrollar en las entidades calificadas como medios propios y que resumimos a continuación.

#### Alcance del trabajo de auditoría

En cuanto al alcance del trabajo en la nota técnica de referencia emitida por la ONA se establecen una serie orientaciones en cuanto a los documentos que han de ser tenidos en cuenta para la revisión de la información financiera relativa a los medios propios así como el efecto en la planificación y evaluación del control interno.

En resumen, señala tres tipos de riesgos que el auditor deberá tener presente en su planificación, siendo los siguientes:

- La falta de información en memoria o incorrección de esta, conforme a la obligación que establece la LCSP.
- El riesgo de incumplimiento legal sin que se vea afectada la imagen fiel.
- Y, de forma recurrente o alternativa con los dos puntos anteriores, el riesgo de gestión continuada o de principio de empresa en funcionamiento.

Adicionalmente incluye una serie de orientaciones en relación con las pruebas que ha de realizar el auditor en la ejecución del trabajo.

#### Tratamiento en el Informe de auditoría

En función de la evidencia obtenida en la ejecución del trabajo, el conocimiento de la entidad y el criterio profesional del auditor, se obtendrá el efecto o no que pueda tener en el informe de auditoría. La Nota Técnica de la ONA 1/2019 incluye algunas de las situaciones que se pueden presentar con el fin de orientar su tratamiento. No obstante, no sería descartable que el incumplimiento de requisitos de la condición de medio propio pueda generar dudas significativas sobre el principio de empresa en funcionamiento.

El tratamiento en el informe de auditoría dependerá básicamente de que el auditor haya podido o no obtener evidencia suficiente y adecuada del cumplimiento de los requisitos para ser configurado como medio propio y en su evaluación del principio de gestión continuada de la entidad en aquellas situaciones en las que se pudiese ver afectado consecuencia de la pérdida de la condición de medio propio.

La ONA en su Nota Técnica detalla algunos supuestos como los más frecuentes y que se resumen a continuación:

Situación	Impacto en informe bajo normas IGAE (NIA-ES-SP)	Ejemplo
Incumplimientos de la legalidad sin afectar la imagen fiel	Sección Otros requerimientos legales y reglamentarios.	No existe informe del artículo 86.3 de la Ley 40/2015.
Omisión información en la memoria o información errónea	Sección Fundamento opinión con salvedades.	El cálculo del % es erróneo por los conceptos y/o importes incluidos, pero sí cumple el 80% mínimo requerido.

El Medio Propio utiliza inadecuadamente el principio de Empresa en funcionamiento.	Sección Fundamento opinión desfavorable.	No se cumple el mínimo del 80% por lo que la actividad como medio propio no podrá continuar y se concluye que no hay otra forma de subsistir.
El Medio Propio utiliza adecuadamente el principio de Gestión continuada y existe una incertidumbre que se encuentra adecuadamente explicada.	Sección Incertidumbre material relacionada con la Empresa en funcionamiento.	No se cumple el mínimo del 80% de la actividad como medio propio y se entiende que hay otra forma de subsistir o podrá llegarse al 80%.
El Medio Propio utiliza adecuadamente el principio de Gestión continuada y existe una incertidumbre que no se encuentra adecuadamente explicada.	Sección Fundamento opinión con salvedades o desfavorable.	Se hace referencia al incumplimiento de los requisitos establecidos por el art. 32 LCSP, pero no se desglosa en la memoria.
El auditor no dispone de información suficiente para la evaluación del principio de gestión continuada.	Sección Fundamento de la opinión con salvedades o denegada.	El auditor no ha obtenido información soporte de la valoración realizada por la entidad.

### Ley de auditoría de cuentas (LAC)

Tal y como detallamos con anterioridad, para las sociedades mercantiles y fundaciones que estén obligadas a someter sus cuentas a auditoría será competencia de los auditores privados y su trabajo se registrará por lo dispuesto en la LAC y su normativa de desarrollo.

#### Alcance del trabajo de auditoría

La LCSP establece la obligación de incorporar en la memoria de las cuentas anuales el cumplimiento efectivo del porcentaje de actividad.

El trabajo que debe desarrollar el auditor debería permitir obtener evidencia adecuada y suficiente en relación con:

- Cumplimiento de todos los requerimientos establecidos para ser considerado medio propio.
- Corrección del cálculo del porcentaje de actividad (ver guía orientativa publicada en ICJCE exprés de 21-11-19).
- Información adecuada en la memoria de acuerdo con el contenido requerido en el artículo 32.b) de la LCSP.

Es importante destacar el posible riesgo de empresa en funcionamiento consecuencia de la pérdida de la condición de medio propio debido al incumplimiento de alguno de los requisitos establecidos en la Ley, lo que llevaría aparejada la imposibilidad de que se le sigan realizando encargos, por lo que habrá de analizarse el riesgo y los efectos que de ello puedan derivarse en el futuro, si pueden ser relevantes para la entidad y si han sido tratados adecuadamente en las cuentas anuales.

#### Tratamiento en el Informe de auditoría

Detallamos a continuación los distintos escenarios que podrían derivarse en función de las circunstancias, así como su tratamiento en el informe de auditoría.

Incidencia		Impacto informe	NIA-ES ref.	Ejemplo		
Omisión de información material sobre medios propios o información materialmente errónea		Sección Fundamento de opinión con salvedades	NIA-ES 705R	El cálculo del % es materialmente erróneo por conceptos y/o importes incluidos (pero el cálculo correcto no supone un incumplimiento del mínimo del 80%).		
La entidad no dispone de soporte de la información sobre medios propios que se desglosa de la memoria		Sección Fundamento de la opinión con salvedades o denegada	NIA-ES 705R	La entidad incluye un % de actividad en la memoria, pero no dispone de un sistema de costes que permita evidenciar al auditor dicho cálculo.		
Incumplimiento de requerimiento de medio propio	Sin afectar a la imagen fiel	Sin impacto	NIA-ES 250	La Sociedad no presenta el informe requerido en el artículo 86.3 de la Ley 40/2015.		
	Afectando a la imagen fiel	SI aplicable principio EF	Incertidumbre material debidamente explicada en memoria	Sección incertidumbre material relacionada con la EF	NIA-ES 570R	No se cumple el mínimo del 80% si bien la Sociedad justifica que este límite puede ser cumplido a corto plazo o pueden obtenerse otros ingresos distintos de los encargos como MP que permitan la continuidad de la entidad. Esta información se incluye en la memoria, y el auditor concluye que los factores mitigantes de la incertidumbre sobre la gestión continuada no son suficientes.
		No Incertidumbre material debidamente explicada en memoria	Sin impacto	NIA-ES 570R	El mismo caso anterior, pero el auditor concluye que los factores mitigantes de la incertidumbre sobre la gestión continuada son suficientes.	
		Incertidumbre No explicada en memoria	Sección Fundamento de la opinión con salvedades o desfavorable	NIA-ES 705R	Misma situación que en los casos anteriores pero adicionalmente no se incluye ninguna información en la memoria sobre los factores de duda y los mitigantes sobre la aplicación del principio de EF.	
	NO aplicable principio EF	Sección Fundamento de opinión desfavorable	NIA-ES 570R	No se cumple el mínimo del 80% y el escenario más realista es que la entidad no podrá continuar con su actividad al perder la condición de medio propio. La Sociedad formula sus cuentas aplicando el principio de EF.		
	NO aplicable principio EF	Párrafo de énfasis sobre la aplicación de la Resolución del ICAC de 18 de octubre de 2013	NIA-ES 570R	Mismo caso anterior, pero las cuentas se formulan aplicando la Resolución del ICAC de 18 de octubre de 2013, por la que se aprueba el marco de información financiera cuando no resulta adecuada la aplicación del principio de empresa en funcionamiento.		
	NO es posible concluir sobre EF	Sección Fundamento de opinión con salvedades/denegada	NIA-ES 570R	La entidad no nos proporciona el análisis realizado sobre la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento.		