

**NOTA TÉCNICA DE LA OFICINA NACIONAL DE AUDITORÍA 1/2019 SOBRE LA CONSIDERACIÓN DE LA CONDICIÓN DE MEDIO PROPIO EN LA AUDITORÍA DE CUENTAS**

El artículo 32 de la Ley 9/2017, de 8 de noviembre, de Contratos del Sector Público (en adelante LCSP) relativo a “*Encargos de los poderes adjudicadores a medios propios personificados*” establece los requisitos que debe cumplir un medio propio para poder tener esta consideración y, por ende, poder recibir encargos. Entre estos requisitos se incluye, en el artículo 32.2.b)¹ el siguiente:

“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”

En el contexto de una auditoría de cuentas adquiere relevancia el último párrafo dado que exige que se incorpore en la memoria de las cuentas anuales el reflejo del cumplimiento de este requisito de actividad.

¹ El artículo 32.4 se refiere a los medios propios respecto de dos o más poderes adjudicadores independientes entre sí y requiere, en la letra b), un requisito de actividad con las mismas exigencias que el artículo 32.2. Así mismo, el artículo 33 de la LCSP regula los encargos a medios propios por poderes no adjudicadores y, en su apartado 2.c) establece un requisito de actividad esencial equivalente.



Adicionalmente, el incumplimiento de los requisitos de medio propio, es decir, aquellos previstos en los apartados 2 o 4 del artículo 32 de la LCSP, genera la pérdida de su condición de medio propio y comportará la imposibilidad de que se le sigan realizando encargos, sin perjuicio de finalizar los que estuvieran en fase de ejecución, conforme al artículo 32.5 de la LCSP.

Este efecto, y las obligaciones que asumimos como auditores públicos respecto al cumplimiento de la legalidad, implica que deba realizarse una revisión de estos aspectos con el fin de verificar si se cumplen los requisitos para ostentar la condición de medio propio conforme a lo indicado en el párrafo anterior, dada la trascendencia que ello tiene para la gestión financiera pública.

Sin perjuicio de los efectos que pudiera tener en el informe el incumplimiento de la obligación de reflejar en la memoria del requisito de actividad, en el supuesto de que se verifique el incumplimiento de los requisitos para que la entidad pueda ostentar la condición de medio propio, el auditor habrá de analizar los riesgos y los efectos que de ello puedan derivarse en el futuro (principio de empresa en funcionamiento o de gestión continuada), si pueden ser relevantes para la entidad y si han sido tratados adecuadamente en las cuentas auditadas.

El apartado 4 de la disposición cuarta, referida a metodología, y el apartado 2 de la disposición quinta, sobre órganos competentes, de la Resolución de 30 de julio de 2015, de la Intervención General de la Administración del Estado, por la que se dictan instrucciones para el ejercicio de la auditoría pública prevén que, con objeto de lograr la mayor homogeneidad y calidad de las auditorías públicas, la Oficina Nacional de Auditoría (ONA) elabore instrucciones de coordinación, guías y manuales que serán de aplicación obligatoria en los ámbitos de actuación para los que hayan sido desarrollados. Teniendo en cuenta esta previsión y con el carácter indicado, se emite la presente Nota Técnica de la ONA.

El proceso de adaptación emprendido por la Intervención General de la Administración del Estado (IGAE) de las Normas de Auditoría del Sector Público a las Normas Internacionales de auditoría adaptadas para su aplicación en España (NIA-ES) mediante la Resolución de 18 febrero de 2014, cuyo primer exponente de aproximación se realizó mediante la Norma técnica sobre informes de auditoría de cuentas anuales aprobada por Resolución de 11 de noviembre de 2013 de la IGAE (NTIAC 2013), se encuentra en fase de finalización, lo que determina que se haya de tener en consideración la transición regulatoria y el tratamiento dual de la materia objeto de análisis. Teniendo presente la gran confluencia técnica existente en las dos regulaciones: la actualmente vigente y la que surgirá de la adaptación indicada, se hará sólo referencia específica a otra regulación en la medida en que sea necesario.

Teniendo en cuenta todo lo anterior, se considera útil la emisión de esta nota, que pretende:

1) Dar referencia de forma sintética a la regulación normativa de la auditoría aplicable a la materia objeto teniendo en cuenta el proceso de transición existente.



2) Fijar la definición, naturaleza y contenido de los hitos más importantes y frecuentes en relación a la revisión de la información financiera objeto de esta nota.

3) Aclarar aquellas cuestiones que desde el punto de vista práctico puedan afectar al desarrollo de estas áreas.

4) Presentar los estándares más habituales que suelen realizarse en la auditoría de cuentas en relación con estas materias.

Aun cuando se presenten y describan de forma sucinta los puntos más relevantes, siempre hay que tener en cuenta que estas herramientas del auditor constituyen reacciones o respuestas de este con el fin de detectar y valorar los riesgos; por tanto, no pueden considerarse de forma aislada sino que deben enmarcarse en el contexto de la ejecución de una auditoría de cuentas concreta. También resulta preciso advertir que una presentación sintética y descontextualizada de un conjunto de procedimientos eminentemente prácticos, conlleva unas elevadas, y necesarias, dosis de teorización y abstracción que hacen imprescindible una labor de adaptación o concreción cuando, en su caso, hayan de ser aplicados en un trabajo. A efectos didácticos se plantea el tratamiento del tema en las diferentes fases de la auditoría.

Por otra parte, considerando lo avanzado del proceso de adaptación indicado en los párrafos anteriores, también se planteará, al menos en el nivel del formato del informe, el estándar de tratamiento con el actual modelo de informe y el previsto en las NIA-ES adaptadas al Sector Público (NIAS-ES-SP).

1. DOCUMENTOS QUE HAN DE SER TENIDOS EN CUENTA EN RELACIÓN CON LA MATERIA DE REVISIÓN DE LA INFORMACIÓN FINANCIERA

Con el objetivo de orientar al auditor en sus labores de planificación y evaluación del control interno en relación con el objeto de esta nota técnica habrá de tener presente la siguiente legislación y normativa técnica:

- Ley 9/2017, de 8 de noviembre, de Contratos del Sector Público; artículos 32 y 33 (LCSP).
- Ley 40/2015, de 1 de octubre, de Régimen Jurídico del Sector Público; artículo 86 (LRJSP).
- Resolución de 30 de Julio de 2015, de la IGAE, por la que se dictan instrucciones para el ejercicio de la auditoría pública.
- Resolución de 6 de Julio de 2017, de la IGAE, por la que se aprueba la instrucción para la elaboración del informe a emitir en virtud del artículo 86.3 de la Ley 40/2015, de 1 de octubre, de Régimen Jurídico del Sector Publico.



- Nota técnica de la Oficina Nacional de Auditoría 1/2016 sobre los párrafos del informe de auditoría de cuentas.
- Nota técnica de la ONA 1/2017 sobre el procedimiento de “términos del documento de inicio de la auditoría de cuentas” (TDA).
- Nota técnica de la Oficina Nacional de Auditoría 3/2016 sobre la planificación y evaluación del control interno (Nota ONA control interno).
- Nota técnica de la ONA 3/2015 sobre la toma de manifestaciones escritas de la dirección (carta de manifestaciones de la dirección).
- Nota técnica de la ONA 2/2015 sobre circularizaciones y confirmaciones de saldo (Nota ONA circularizaciones).
- Nota técnica sobre el tratamiento en la auditoría de cuentas anuales de los incumplimientos de la legalidad (abril 2014) (Nota ONA de legalidad).

A partir de la aprobación de las NIAS-ES-SP deberá tenerse en cuenta las siguientes Normas que, hasta ese momento, constituyen una referencia cualificada para el tratamiento del asunto objeto de esta Nota Técnica:

- NIA-ES-SP 1240 Responsabilidades del auditor en la auditoría de los estados financieros con respecto al fraude (NIA-ES-SP 1240).
- NIA-ES-SP 1250 Consideración de las Disposiciones Legales y Reglamentarias en la Auditoría de Estados Financieros (NIA-ES-SP 1250).
- NIA-ES-SP 1300 Planificación en la auditoría de estados financieros (NIA-ES-SP 1300).
- NIA-ES-SP 1315 Identificación y valoración de los riesgos de incorrección material mediante el conocimiento de la entidad y su entorno (NIA-ES-SP 1315).
- NIA-ES-SP 1550 Partes vinculadas (NIA-ES-SP 1550).
- NIA-ES-SP 1560 Hechos posteriores al cierre (NIA-ES-SP 1560).
- NIA-ES-SP 1570 (revisada) Empresa en funcionamiento (NIA-ES-SP 1570 R).
- NIA-ES-SP 1580 Manifestaciones escritas (NIA-ES-SP 1580).
- NIA-ES-SP 1700 (revisada) Formación de la opinión y emisión del informe de auditoría sobre los estados financieros (NIA-ES-SP 1700 R).



- NIA 1705 (revisada) Opinión modificada en el informe de auditoría emitido por un auditor público (NIA-ES-SP 1705 R).

2. EFECTO EN LA PLANIFICACIÓN Y EVALUACIÓN DEL CONTROL INTERNO

Esta área de medio propio y su posible afectación a la información financiera fijada legalmente en la LCSP se tendrá en cuenta en la planificación y en la evaluación del control interno de la auditoría.; Así, se habrá de poner énfasis en cubrir el riesgo de falta de información, bien por omisión o por incorrección, bien por cualesquiera otras causas.

No obstante, como auditores públicos, también ha de plantearse la existencia de un riesgo de incumplimiento legal de la condición de medio propio que conllevaría la verificación del resto de requisitos de dicha condición, tal y como se indica en el anexo a esta nota, principalmente cuando existan indicios de incumplimiento.

Tal y como se ha precisado al inicio de esta nota también podría tenerse presente, aunque en una parte de las organizaciones públicas podría ser no muy frecuente o significativo, el riesgo en relación con el principio de gestión continuada como consecuencia de la pérdida de la condición de medio propio. Así, conforme al artículo 32.5 de la LCSP, esta pérdida de su condición de medio propio conllevaría la imposibilidad de que se le sigan realizando encargos, sin perjuicio de finalizar los que estuvieran en fase de ejecución, por lo que el auditor habrá de analizar los riesgos 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 auditadas.

En dicha evaluación se habrá de tener presente, si existe riesgo de pérdida de ingresos al perder los encargos sin que se prevea una igual disminución de los gastos, en caso de tener la entidad un alto componente de costes fijos. Junto a los riesgos, analizará si pueden existir factores mitigantes de los mismos, tales como que la pérdida de la condición de medio propio supondrá que podrá concurrir a las licitaciones de sus poderes adjudicadores pudiendo resultar adjudicatario de dichos contratos, circunstancia esta que siendo medio propio está expresamente prohibida por la LCSP, debiendo contenerse dicha prohibición de forma expresa en los estatutos o norma de creación del medio propio. Alternativamente, otro factor mitigante de la duda sobre la continuidad de la entidad en condiciones normales es la posibilidad de que pueda obtener ingresos o financiación alternativa.

Si se considera que esta pérdida de la condición de medio propio pudiera tener efectos significativos para la entidad en el futuro, el auditor procurará conocer los planes de la entidad encaminados a recuperar la condición de medio propio, y valorar si éstos son realistas o bien analizar si tiene otras posibilidades de desarrollo de negocio. En función de estas circunstancias deberá valorar si considera que existen incertidumbres importantes que puedan aportar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad para seguir funcionando normalmente, verificando que éstas se revelan adecuadamente en la memoria.

En definitiva se deberán tener presente tres tipos de riesgos:



- La falta de información en la 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 concurrente o alternativa con los dos puntos anteriores, el riesgo de gestión continuada o de principio de empresa en funcionamiento.

Para realizar este análisis hay que determinar cuál es la información contable que se ha de presentar, en función del riesgo existente, para cumplir con los estándares.

a) Determinación de cuáles son las obligaciones contables

En la planificación conviene establecer cuál es la información financiera disponible o de otro tipo para representar con la mayor calidad posible la imagen fiel, la cual, en función de la organización auditada, se puede centrar:

- En el caso de protección del principio de empresa en funcionamiento en relación con el mantenimiento de la condición de medio propio asociado a la continuidad de la entidad, dada la posible alta concentración de operaciones con la entidad que hace el encargo y la dependencia de ella.
- En la información financiera para que cumpla con los requisitos establecidos en los artículos 32 y 33 de la LCSP y la regulación contable referida a operaciones vinculadas, siempre que estas sean relevantes y puedan ser determinadas razonablemente, tanto en el plan de contabilidad pública como en el plan general de contabilidad de la empresa privada y sus adaptaciones a entidades sin fines lucrativos.
- En su caso, tratamiento de contingencias detectadas y expresas con motivo de recursos que afecten a requisitos sobre la condición de medio propio.

En definitiva, hay que tener presente cuáles son las obligaciones de información, en cantidad y en calidad, para cumplir con el principio de imagen fiel en las operaciones indicadas, las cuales podrán estar centradas en las áreas de operaciones vinculadas, el principio de empresa en funcionamiento y en el caso, mucho más infrecuente, de contingencias.

b) Solicitud de información a la entidad auditada y evaluación del control interno por parte de esta.

En los inicios de la auditoría o de forma temprana deberá plantearse la disposición de la información siguiente:

- a) Como parte integrante de la información a solicitar en el anexo del TDA:



- Será preciso plantear cuál es la información disponible en relación con las herramientas de gestión de la valoración del medio propio y de las operaciones de protección de la continuidad.
 - Solicitud de descripción y valoración por parte de la entidad auditada del control interno aplicado en el cumplimiento de la condición de medio propio y en especial en los porcentajes de actividad que determinan tal condición.
- b) Informes del control financiero permanente o, en su caso de auditoría pública o cualesquiera otros que tengan relación con la condición de medio propio, así como de otros órganos como la Inspección de los Servicios o el Tribunal de Cuentas.
- c) Informe sobre la declaración de medio propio a que se refiere el artículo 86.3 de la LRJSP.

Centrando la evaluación del control interno en el medio propio, habrá que indagar, entre otros, sobre:

- El informe de control de eficacia del organismo, realizado por el departamento al que esté adscrito a través de las Inspecciones de Servicios.
- El informe de supervisión continua, o cualquier actuación de control financiero permanente o auditoría pública, que pudiera tratar la condición de medio propio.
- La memoria justificativa y el informe de evaluación que acredite el cumplimiento de las condiciones establecidas para la calificación de medio propio previsto en el artículo 86.3 de la LRJSP.

Una vez obtenida la citada información, el auditor evaluará el sistema empleado y determinará el grado de riesgo involucrado de acuerdo con las normas de auditoría y notas de la ONA aplicables, referidos en el apartado 1 de esta nota técnica. Una vez determinado el riesgo establecerá la naturaleza de las pruebas, entre las cuales podrían ser las que se citan en la ejecución del trabajo.

Del análisis de la información anteriormente citada, se habrá de determinar cuál es el riesgo inherente y de control y definir la naturaleza de las pruebas y su extensión. En el apartado siguiente se desarrollarán los procedimientos de auditoría partiendo de diferentes escenarios de riesgo, pero solo constituyen una abstracción que ha de adaptarse en el contexto de cada auditoría tal como se decía al inicio de esta nota.

3. TRATAMIENTO EN LA EJECUCIÓN DEL TRABAJO

En función del riesgo considerado en la fase de planificación se definirá la extensión y naturaleza de las pruebas de acuerdo con lo establecido en las normas de auditoría, sin perjuicio de ello podrá plantearse:



- Verificación de los cálculos de la regla 80/20², bien con procedimientos analíticos en exclusiva o además realizando pruebas en detalle, por ser uno de los requisitos fundamentales en la configuración del medio propio.
- En el caso de que haya dudas sobre la condición de medio propio, por el cumplimiento del resto de requisitos que deben concurrir en un medio propio, deberá revisarse que se cumplen o que se siguen cumpliendo los criterios barajados para alcanzar tal consideración y qué repercusión podría tener en el funcionamiento de la organización una modificación de dicha condición. Los requisitos adicionales son los que se establecen en el anexo de esta Nota.
- Incluir pruebas adicionales sobre hechos posteriores al cierre en el análisis de la información en relación con el objeto de esta Nota técnica y particularmente en contingencias, entre las cuales se halla la circularización a asesores jurídicos.
- Verificación de las actas de los órganos colegiados hasta la fecha del informe de auditoría, comprobando que no hay constancia de asuntos que tengan que ver con las áreas afectadas.
- En el caso de que se concluyera que no concurre alguno de los requisitos para ser medio propio, indicados en el anexo a esta Nota, se comprobará si la entidad podría subsistir sin esa condición al existir alternativas realistas de recuperar tal condición o de viabilidad de la entidad prestando sus servicios en el mercado o se considere que la entidad no va a ser apoyada mediante subvenciones o aportaciones de socio, etcétera. En ese caso, comprobar la correcta aplicación del principio de empresa en funcionamiento y su información sobre factores causantes y mitigantes de la duda, así como su inclusión en la información financiera con el suficiente detalle.
- Confirmar en la carta de manifestaciones incluyendo como punto lo siguiente: *“que se ha puesto a disposición del auditor toda la documentación necesaria para evaluar la condición de medio propio y el cumplimiento de las prescripciones de los artículos 32 y 33 de la LCSP y que no hay riesgo (o si lo hay describirlo) de que pierda la condición de medio propio”*.
- Comprobación selectiva de la documentación generada en los procesos indicados (informes y demás fuentes).

² A estos efectos debe tenerse en cuenta la 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 sobre criterios para el cálculo del cómputo del requisito de actividad exigido por la Ley 9/2017, de 9 de noviembre, de Contratos del Sector Público en aquellas entidades que sean consideradas medios propios.



4.- TRATAMIENTO EN EL INFORME DE AUDITORÍA

En función de la evidencia obtenida en la ejecución del trabajo, el conocimiento de la entidad auditada y el criterio profesional del auditor, se obtendrá el efecto o no que pueda tener en el informe de auditoría. En este apartado se incluyen, sin ánimo de exhaustividad, algunas de las posibilidades que se pueden presentar con el fin de orientar su tratamiento. No obstante, no sería descartable, a pesar de que pueda ser excepcional o infrecuente, que el incumplimiento de los requisitos de la condición de medio propio, pueda generar dudas significativas sobre el principio de gestión continuada de la entidad, de acuerdo a lo establecido, con la cautela referenciada respecto a su aplicación en esta Nota, en la NIA-ES-SP 1250 “Incumplimientos legales y reglamentarios” y NIA-ES-SP 1570 R “Empresa en funcionamiento”, lo que afectaría a los criterios de valoración contables aplicados para la elaboración de los estados financieros.

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.

Partiendo de los supuestos más frecuentes, podemos distinguir las siguientes alternativas:

- a) Incumplimiento de la legalidad sin que se vea afectada la imagen fiel bien porque la información financiera esté razonablemente completa y porque no se vea afectado el principio de continuidad, es decir, no está afectada la imagen fiel.**

Un ejemplo de incumplimiento legal puede ser aquella situación en que la entidad auditada ha omitido el informe a que se refiere el artículo 86.3 de la Ley 40/2015 de 1 de octubre, sin perjuicio de ulteriores consecuencias o no se cumple alguno de los requisitos para ser considerado medio propio.

Teniendo en cuenta esta circunstancia de no afectación a la imagen fiel, cualquier asunto que fuera relevante relacionado con la legalidad habría de incluirse en la sección “Otros requerimientos legales y reglamentarios” cuando el informe esté adaptado a las NIA-ES-SP o en el párrafo de “Otras cuestiones” si el informe se emite con la NTIAC 2013. El párrafo podría tener el siguiente tenor:

Con el alcance previsto en nuestra auditoría de cuentas, hemos revisado el cumplimiento de la legalidad correspondiente a (la normativa referida) en sus artículos yyyyy consistente en la regulación sobre zzzz. Dicha comprobación se ha efectuado llevando a cabo procedimientos de auditoría consistentes en la verificación del control interno aplicado, así como los procedimientos analíticos y sustantivos previstos en la planificación del trabajo de auditoría.

Hemos alcanzado evidencia suficiente y adecuada para considerar que, con los procedimientos aplicados, excepto por los aspectos que a continuación se detallan, se ha



cumplido con los aspectos más relevantes de la legalidad. Los incumplimientos son: (detallar los incumplimientos de forma concreta, precisando qué artículo ha sido vulnerado).

b) Se ve afectada la imagen fiel por omisión de información en la memoria o por haber incluido una información errónea.

Esta circunstancia, de ser relevante, generaría una salvedad de auditoría. En este sentido, el tratamiento es equivalente en NIAS-ES-SP y en NTIAC 2013, se incluiría un párrafo en la sección “Fundamento de la opinión con salvedades”, que será referido en la sección de Opinión, y podría tener el siguiente tenor:

De acuerdo con lo indicado en la nota xy de la memoria adjunta, la entidad auditada ostentaba la condición de medio propio a que se refiere el artículo 32/33 de la LCSP. Analizado el contenido de la citada nota de la memoria, y de acuerdo con la evidencia obtenida en el transcurso de nuestro trabajo, se observa que misma se halla incompleta (o se incluye de forma errónea) de determinada información prevista en el artículo indicado dado el incumplimiento de las características (detallar los aspectos relevantes incumplidos y referencia al articulado donde consta la necesidad de estas características).

c) Se ve afectado el principio de empresa en funcionamiento.

1. *El auditor dispone de información suficiente para la evaluación del principio de gestión continuada y llega a la siguiente conclusión :*

- **Es inadecuada la utilización del principio de gestión continuada (en el medio propio):**

Aunque la discontinuidad por este motivo sea infrecuente, si las cuentas anuales se han preparado utilizando el principio contable de gestión continuada o empresa en funcionamiento, pero a juicio del auditor, la utilización por parte de los órganos de gestión de dicho principio contable no es adecuada para la preparación de las cuentas anuales, debido a que el organismo deja de tener la condición de medio propio y sin esta característica no le será posible continuar con sus operaciones, de acuerdo con la evidencia obtenida, como razonablemente segura, el auditor expresará una opinión desfavorable, debido a que los efectos sobre las cuentas anuales de la incorrecta aplicación de este principio son materiales y generalizados, e incluirá, por este motivo, un párrafo de salvedad.

El párrafo se incluiría dentro de la sección “Fundamento de la opinión desfavorable”, que será referido en la sección de Opinión, siendo el tratamiento equivalente en NIAS-ES-SP y en NTIAC 2013, y podría tener el siguiente tenor:

De acuerdo con lo indicado en la nota xy de la memoria adjunta, la entidad auditada ostentaba la condición de medio propio a que se refiere el artículo 32/33 de la LCSP la cual, dado el incumplimiento de las características (detallar los aspectos relevantes



incumplidos y referencia al articulado donde consta la necesidad de estas características), no le será posible mantener en el corto plazo dicha actividad salvo que se consiga una sustitución en el mercado de los ingresos por facturaciones obtenidas o cualesquiera otros recursos. 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. Las cuentas anuales se presentan con principios de continuidad y no informan de esta situación.

Además, para el caso de los informes emitidos por aplicación de las NIA-ES-SP se daría referencia a la sección de “Cuestiones clave de la auditoría”.

En el caso de que el órgano de gestión accediera a cambiar la aplicación del principio contable de gestión continuada por el principio contable de liquidación, el auditor dará la opinión que corresponda en función de las conclusiones del trabajo de auditoría realizado a la entidad (favorable, con salvedades, desfavorable y denegada), e incluirá un párrafo de énfasis advirtiendo que se está aplicando el principio de liquidación.

El párrafo de énfasis podría tener el siguiente tenor:

Tal y como se indica en la nota xy de la memoria adjunta, la entidad ha decidido aplicar los principios de la liquidación que se describen en la nota indicada. El presente párrafo no afecta a la opinión.

- **Es adecuada la utilización del principio de gestión continuada, pese a la existencia de una incertidumbre material:**

Este podría ser el caso en que el medio propio tuviera el riesgo de no poder continuar con sus actividades como tal, pero se estuvieran tomando las medidas adecuadas para retomarlas, bien las propias de medio propio o bien otras alternativas.

- a) Se revela adecuadamente la incertidumbre en los estados financieros: se expresará una opinión favorable y el informe de auditoría incluirá una sección separada con el subtítulo “Incertidumbre material relacionada con el principio de gestión continuada”, si el informe se emite de acuerdo con las NIA-ES-SP. En el caso de que se emita el informe con la NTIAC 2013, el párrafo sería “de énfasis”. El texto podría tener el siguiente tenor:

Llamamos la atención sobre la nota xy de la memoria adjunta en la que se indica que la entidad se halla en un proceso de incertidumbre en la gestión continuada como consecuencia de haber perdido o estar en riesgo de perder la condición de medio propio a que se refiere el artículo 86 de la Ley 40/2015, de 1 de octubre, de Régimen Jurídico del Sector Público. Nuestra opinión no ha sido modificada en relación con esta cuestión.



Además, para el caso de los informes emitidos por aplicación de las NIA-ES-SP se daría referencia a la sección de “Cuestiones clave de la auditoría”.

- b) No se revela adecuadamente la incertidumbre en los estados financieros: la falta de información en la memoria sobre la condición de medio propio podrá generar que el auditor exprese una opinión con salvedades, si las incorrecciones, individualmente o de forma agregadas, son materiales o bien, más excepcionalmente, una opinión desfavorable, si el auditor concluye que las incorrecciones consideradas individualmente o de forma agregada, son materiales y causan un efecto muy cualitativo en la información financiera.

En este sentido, el tratamiento es equivalente en NIAS-ES-SP y en NTIAC 2013, se incluiría un párrafo en la sección “Fundamento de la opinión con salvedades (o desfavorable)”, que será referido en la sección de Opinión, y podría tener el siguiente tenor:

Como se explica en la nota Xy, la entidad tiene la condición de medio propio a que se refiere el artículo 32/33 (artículo que corresponda según sea la entidad poder adjudicador o no) de la Ley 9/2017, de 8 de noviembre, de Contratos del Sector Público y la normativa contable correspondiente y en tal sentido ha de incluirse en la memoria de las cuentas anuales información referida a dicha condición y a las operaciones vinculadas derivadas de ella. Esto supone una falta de información y por consiguiente una salvedad en nuestro informe.

Además, para el caso de los informes emitidos por aplicación de las NIA-ES-SP se daría referencia a la sección de “Cuestiones clave de la auditoría”.

Nota: si no se incluyese ninguna información sobre la condición de medio propio no se haría referencia a la nota de la memoria y se dispusiese de información contrastable sobre la cual se tiene evidencia suficiente y adecuada del volumen de operaciones realizadas referidas a la condición de medio propio se incluirían las cantidades correspondientes.

2. El auditor no dispone de información suficiente para la evaluación del principio de gestión continuada:

En este caso, el auditor no ha podido obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada en la que basar su opinión, por lo que tendrá una limitación al alcance. En función de la materialidad y generalización de los efectos sobre los estados financieros, la opinión podrá ser con salvedades o denegada.

En este caso se tendría que describir una limitación en el alcance, generalmente por falta de aportación de la entidad auditada de información o documentación solicitada. Dicha limitación en el alcance se situaría en la Sección “Fundamento de la opinión con



salvedades (o denegada)”, tanto si el informe se emite con la NTIAC 2013 como en el caso de emitirse bajo NIAS-ES-SP. El párrafo podría tener el siguiente tenor:

En la nota xy de la memoria adjunta referida a la condición de medio propio se incluyen datos e informaciones que tratan de explicar tal condición. Sin embargo el análisis de dicha información y su soporte documental no resultan suficiente para concluir sobre el cumplimiento de la legislación vigente en la materia (detallad, si fuera posible, algunos extremos). Solicitada a la entidad auditada la información correspondiente sobre la evaluación realizada de dicha cuestión, no nos ha podido ser facilitada por no disponer de los sistemas de control interno necesarios, ni hemos podido disponer de ella a lo largo de nuestro trabajo. Esto supone una limitación en el alcance de nuestro examen.

Esta situación tendrá efecto en la sección de “Opinión” generando una opinión con salvedades o denegada (en función de si el efecto es significativo o muy significativo).

Además, para el caso de los informes emitidos por aplicación de las NIA-ES-SP, se daría referencia a la sección de “Cuestiones clave de la auditoría”.

Firmado electrónicamente por Jorge Castejón González

Director de la Oficina Nacional de Auditoría



ANEXO RELATIVO A LOS REQUISITOS QUE DEBE CUMPLIR UN MEDIO PROPIO PREVISTOS EN EL ARTÍCULO 32.2, 32.4 Y 33 DE LA LCSP

Los requisitos previstos en el artículo 32.2 de la LCSP para ostentar la condición de medio propio son los siguientes:

- a) Control: el poder adjudicador ejercerá sobre el medio propio un control, directo o indirecto, análogo al que ostentaría sobre sus servicios propios. A estos efectos, debe significarse que si en los estatutos o norma de creación se establece que los encargos son de ejecución obligatoria por el poder o los poderes adjudicadores, este requisito se entenderá cumplido.
- b) Actividad esencial: el requisito de actividad constituye el objeto de la verificación prevista por la LCSP para el auditor de cuentas y las pautas para su verificación se establecen en la 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 sobre criterios para el cálculo del cómputo del requisito de actividad exigido por la Ley 9/2017, de 9 de noviembre, de Contratos del Sector Público en aquellas entidades que sean consideradas medios propios.
- c) Si se tratara de personificaciones jurídico privadas, lo que afectaría a las auditorías de cuentas anuales obligatorias a realizar por la IGAE solo en el supuesto de fundaciones del sector público estatal, se debe verificar que la totalidad del patrimonio o capital es público. Esta verificación no será necesaria en el caso de organismos públicos y, en el resto, deberá verificarse la composición de su patrimonio o capital.
- d) Adicionalmente, se prevé la necesidad de autorización o conformidad expresa del poder adjudicador del que sea medio propio y que la entidad de la que depende ha verificado que los medios personales y materiales son apropiados. En ambos casos, la verificación del cumplimiento de estos requisitos se realizará solicitando la documentación soporte.

En el supuesto del artículo 32.4 de la LCSP, los requisitos a verificar son similares en cuanto al fondo subyacente por lo que la forma de verificar será equivalente salvo en el requisito de control ya que en ese supuesto se refiere a control conjunto, cuya interpretación a esos efectos se define en el citado apartado.

En el supuesto de medios propios del artículo 33 de la LCSP, es decir, de medios propios para entidades del sector público estatal que no son poderes adjudicadores, los requisitos a cumplir serían los siguientes:

- a) Control: se verificará la existencia de control conforme a lo previsto en el artículo 42 del Código de Comercio.



- b) Actividad esencial: este requisito se describe en términos similares por lo que podrá aplicarse lo prescrito para las verificaciones del artículo 32.2 de la LCSP.
- c) El capital del medio propio debe ser público en su totalidad, por lo que se debería contrastar con los datos disponibles en la auditoría.