

**NOTA TÉCNICA DE LA OFICINA NACIONAL DE AUDITORÍA 1/2021 SOBRE LA CONSIDERACIÓN DE LA CONDICIÓN DE MEDIO PROPIO EN LA AUDITORÍA DE CUENTAS**

La emisión de esta Nota se realiza con el objetivo de lograr la mayor homogeneidad y calidad de las auditorías públicas, de acuerdo con el apartado 4 de la disposición cuarta y el 2.b) de la disposición quinta, de la Resolución de 30 de julio de 2015, de la Intervención General de la Administración del Estado (IGAE), *por la que se dictan instrucciones para el ejercicio de la auditoría pública*, que faculta a la Oficina Nacional de Auditoría (ONA) para que elabore instrucciones de coordinación, guías y manuales que serán de aplicación obligatoria en los ámbitos de actuación para los que hayan sido desarrollados.

Considerando la importancia de la figura del medio propio, la emisión de esta Nota resulta necesaria por los siguientes motivos:

1. Por la reforma de los artículos 32.2, 32.4, 32.5 y 33.2 de la Ley 9/2017, de 8 de noviembre, *de Contratos del Sector Público*, por la que se transponen al ordenamiento jurídico español las *Directivas del Parlamento Europeo y del Consejo 2014/23/UE y 2014/24/UE, de 26 de febrero de 2014 (en adelante LCSP)*, operada por la disposición final cuadragésima de la Ley 11/2020, de 30 de diciembre, *de Presupuestos Generales del Estado para el año 2021*.
2. Por los hallazgos puestos de manifiesto en el *Estudio sobre el tratamiento del medio propio en la información financiera y en los informes de auditoría de cuentas*, de la ONA, de 19 de mayo de 2020, con base en una muestra de casi medio centenar de informes de auditoría realizados en medios propios tanto por auditores públicos sobre entidades del sector público institucional estatal, como por auditores privados en entidades mercantiles públicas.

Los artículos 32 y 33 de la LCSP, establecen los requisitos que debe cumplir un medio propio para tener esta consideración y, por tanto, poder recibir encargos.

Los requisitos que han de cumplir los medios propios personificados de poderes adjudicadores están recogidos en el artículo 32.2<sup>1</sup>, de la LCSP. Estos, de forma sintética, se refieren a:

- Control, directo o indirecto, del poder adjudicador sobre el medio propio y compensación tarifaria aprobada por la entidad de la que depende el medio propio.
- 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

---

<sup>1</sup> 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.



el encargo y que lo controla o por otras personas jurídicas controladas del mismo modo por la entidad que hace el encargo.

- Cuando el ente destinatario del encargo sea un ente de personificación jurídico-privada, además, la totalidad de su capital o patrimonio tendrá que ser de titularidad o aportación pública.
- La condición de medio propio personificado 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.

Para los medios propios de entidades que no son poder adjudicador, los requisitos están contemplados en el artículo 33.2 de la LCSP y, en resumen, son:

- Que el ente que hace el encargo ostente el control, directo o indirecto, sobre el medio propio.
- Que la totalidad del capital social o patrimonio del ente destinatario del encargo sea de titularidad pública.
- 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 la entidad que realiza el encargo y que lo controla o por otras personas jurídicas controladas del mismo modo por la entidad que realiza el encargo.

Teniendo en cuenta estos requisitos y, por tanto, considerando la relación que se establece entre el medio propio y el ente (o entes) del que depende, sea este o no poder adjudicador, desde el punto de vista de la auditoría de cuentas las operaciones generadas en tal condición constituyen, por su propia naturaleza, transacciones entre entidades vinculadas y por tanto hay que tratarlas en el contexto de la NIA-ES-SP 1550 *Partes vinculadas*, tal y como se hace referencia expresa en el apartado de objetivos de la NE 1550, precisando:

*Por lo que se refiere a los medios propios, el auditor público de la entidad auditada relacionada con ellos habrá de comprobar, en las operaciones establecidas entre ambos, el grado de cumplimiento de las leyes de referencia, así como los riesgos y las consecuencias correspondientes. Por otra parte, el auditor de la entidad considerada como medio propio deberá verificar que se cumplen los requisitos legales para tener tal condición y que resulta completa la información financiera prevista sobre esta consideración. Y ambos auditores, el de la entidad relacionada con el medio propio y el auditor de la entidad considerada como medio propio, habrán de tener presente los riesgos del cumplimiento de sus respectivas obligaciones, máxime si puede conllevar costes o quebrantos adicionales la pérdida o modificación de las relaciones establecidas entre ambos, pudiendo llegar incluso a verse comprometida la gestión continuada del medio propio. En función de los resultados de su trabajo reflejarán la información en sus informes de auditoría de acuerdo con las NIA-ES-SP 1700 R y la NIA-ES-SP 1570 R.*

Las obligaciones que asumimos como auditores públicos, además de aquellas que se deducen de los riesgos de la vinculación y de la exclusión del principio de competencia, 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.

Esta situación en relación con el medio propio y sus efectos, también se producen en el ámbito de la auditoría privada puesto que pueden tener tal condición las entidades mercantiles que están sometidas a auditoría obligatoria por así establecerlo dicha legislación. Estas auditorías se hacen de acuerdo con Ley de Auditoría de Cuentas y su legislación de desarrollo y, por ende, de acuerdo con las Normas Internacionales de Auditoría adaptadas a España (NIA-ES).

Teniendo en cuenta todo lo anterior, con esta Nota se pretende:

1. Dar referencia de forma sintética a la regulación normativa de la auditoría de cuentas aplicable a la materia objeto, teniendo en cuenta ya la plena implantación de las NIA-ES-SP desde el punto de vista regulatorio y sus inicios en la práctica.
2. Fijar la definición, naturaleza y contenido de los hitos más importantes y frecuentes en relación con 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 a considerar por el auditor, siempre hay que tener en cuenta que estas herramientas no pueden aplicarse 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.

Asimismo, esta Nota Técnica de la ONA 1/2021 sustituye a la anterior Nota Técnica de la ONA 1/2019 *sobre la consideración de la condición de medio propio en la auditoría de cuentas*.

En cuanto al ámbito de aplicación de esta Nota Técnica, tendrá efectos:

- En las auditorías de cuentas efectuadas por todas las unidades funcionalmente dependientes de la IGAE en el ejercicio de las competencias que tienen atribuidas.
- En las auditorías de cuentas realizadas por la IGAE con la colaboración de auditores de cuentas o sociedades de auditoría del sector privado.
- En las auditorías de cuentas que lleve a efecto la IGAE a entidades públicas no pertenecientes al sector público estatal en virtud de convenios u otros instrumentos jurídicos firmados con otras Administraciones Públicas.
- En las realizadas por otras Administraciones Públicas que, de acuerdo con la regulación vigente, estuviera prevista su aplicación o lo consideren acorde con su régimen jurídico, con las necesarias adaptaciones organizativas.



## 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, este habrá de tener presente la siguiente legislación y normativa técnica:

- Ley 9/2017, de 8 de noviembre, de *Contratos del Sector Público, por la que se transponen al ordenamiento jurídico español las Directivas del Parlamento Europeo y del Consejo 2014/23/UE y 2014/24/UE*, de 26 de febrero de 2014; 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 Intervención General de la Administración del Estado, *por la que se dictan instrucciones para el ejercicio de la auditoría pública*.
- Resolución de 16 de mayo de 2019, de la Intervención General de la Administración del Estado, *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 Público*.
- NIA-ES-SP 1210 *Términos del documento de inicio de la auditoría* (NIA-ES-SP 1210).
- 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 1330 *Respuestas del auditor a los riesgos valorados* (NIA-ES-SP 1330).
- NIA-ES-SP 1450 *Evaluación de las incorrecciones identificadas durante la realización de la auditoría* (NIA-ES-SP 1450).
- 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-ES-SP 1705 (revisada) *Opinión modificada en el informe de auditoría emitido por un auditor público* (NIA-ES-SP 1705 R).
- Nota Técnica de la Oficina Nacional de Auditoría 3/2020 *sobre el tratamiento en la auditoría de cuentas de los incumplimientos de la legalidad*.
- Nota Técnica de la Oficina Nacional de Auditoría 1/2020 *sobre la estructura y contenido de los párrafos del informe de auditoría de cuentas según las Normas Internacionales de Auditoría adaptadas al Sector Público Español* (NIA-ES-SP).
- Nota Técnica de la ONA 1/2017 *sobre el procedimiento de "términos del documento de inicio de la auditoría de cuentas"* (TDA).
- Otras notas técnicas de la ONA tales como planificación, evaluación del control interno, manifestaciones escritas, circularizaciones y confirmaciones.



## 2. EFECTO EN LA PLANIFICACIÓN Y EVALUACIÓN DEL CONTROL INTERNO

Esta área de medio propio y su posible afectación a la información financiera trae causa en su regulación por la LCSP y por la LRJSP, en las que se establecen determinados requisitos y relaciones de vinculación. Dicha circunstancia habrá de ser tenida en cuenta en la planificación y en la evaluación del control interno de la auditoría con el objetivo de cubrir los siguientes riesgos:

- Por insuficiencia o incorrección de la información sobre el medio propio a incluir en la memoria de acuerdo con el marco contable correspondiente.
- Dadas las especiales características de esta figura jurídica en relación con el principio de salvaguarda de la libre competencia establecido en las normas de contratación pública, pueden existir contingencias en la asignación de trabajos generadas por el sistema de transparencia y procedimientos de recursos.
- Riesgo derivado de su fuerte dependencia del ente o entes que lo controlan, con una concentración de su actividad en unos pocos demandantes (riesgo este similar a cualquier otra situación de análoga dependencia en otras actividades o sectores), que hace que su gestión continuada siempre dependa de dicha relación de vinculación.

El auditor deberá evaluar si hay motivos fundados de la posibilidad de pérdida de actividad del medio propio con la entidad de la que depende, por las razones que sean, y si es así, valorará si esa pérdida de actividad no redundará, además de en la disminución de los ingresos, en una disminución pareja de los gastos (lo que sería un factor mitigante) y en qué medida hay un plan alternativo de sustitución de ingresos o de vuelta a la situación inicial, de acuerdo con el apartado 18 de la NIA-ES-SP 1570 R.

- De incumplimiento legal de la condición de medio propio sin que se vea afectada la imagen fiel:
  - bien porque el efecto del incumplimiento no alcance los niveles de materialidad fijados, siempre teniendo en cuenta el criterio profesional del auditor. Esto conllevaría a la verificación del resto de los requisitos de dicha condición, tal y como se indica en el anexo a esta nota, principalmente cuando existan indicios de incumplimiento, sin perjuicio de su comprobación, aunque no los haya.
  - o bien porque a pesar de ser un incumplimiento legal de carácter material, ha sido informado verazmente en las cuentas.

Todo ello dentro de los supuestos de no afectación a que se refiere la NIA-ES-SP 1250 y la Nota Técnica de la Oficina Nacional de Auditoría 3/2020 *sobre el tratamiento en la auditoría de cuentas de los incumplimientos de la legalidad*.

### **Información para tener en cuenta sobre el medio propio**

Para realizar este análisis hay que:

- a) Determinar cuáles son las obligaciones contables de acuerdo con el marco contable que le sea de aplicación.
- b) Solicitar información a la entidad auditada y evaluar el control interno por parte de esta.
- c) Determinar el riesgo inherente, riesgo de control, así como definir las pruebas y el alcance.



**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 la 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 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 la regulación contable referida a operaciones vinculadas, siempre que estas sean relevantes y puedan ser determinadas razonablemente, tanto en el Plan General 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, de contingencias por demandas generadas por terceros y dada la fuerte dependencia del ente controlador, aunque de forma mucho más infrecuente, en la consideración del principio de empresa en funcionamiento, así como la verificación del cumplimiento de la legalidad.

**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:

- I. 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.
  - Requerir la 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.
- II. El informe de la IGAE respecto a la memoria justificativa en relación con la declaración de medio propio a que se refiere el artículo 86.3 de la LRJSP, cuando sea aplicable según este precepto.
- III. El informe de control de eficacia de la entidad, realizado por el departamento al que esté adscrita a través de las Inspecciones de Servicios, de acuerdo con los artículos 85 y 86.2 de la LRJSP.
- IV. Informes de supervisión continua, de control financiero permanente o, en su caso de auditoría pública realizados por la IGAE, o cualesquiera otros que tengan relación con la condición de medio propio, y de otros órganos como el Tribunal de Cuentas.



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. Determinado el riesgo, el auditor establecerá la naturaleza de las pruebas, entre las cuales podrían ser las que se citan en la ejecución del trabajo.

### c) Riesgo inherente y de control. Definición de pruebas y alcance.

Del análisis de la información anterior se habrá de determinar cuál es el riesgo inherente y de control y definir la naturaleza de las pruebas y su extensión. Para ello se tendrán en cuenta especialmente las NIA-ES-SP del grupo 1300, junto con sus Notas Explicativas (NE), así como la Norma Técnica de materialidad o evaluación de la importancia relativa en las auditorías de cuentas realizadas por la IGAE y las Notas Técnicas de planificación y evaluación del control interno, así como la de aplicación de algunos procedimientos de auditoría para obtener evidencia suficiente y adecuada. 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 la fase de planificación dentro de la estrategia global de auditoría<sup>2</sup> se habrá determinado el nivel de riesgo y, en función de este, en el plan<sup>3</sup> de auditoría se habrá definido la extensión y naturaleza de las pruebas de acuerdo con lo establecido en las normas de auditoría. Sin perjuicio de ello y teniendo en cuenta lo dispuesto en la NIA-ES-SP 1300 en su apartado 10 “El auditor actualizará y cambiará cuando sea necesario en el transcurso de la auditoría la estrategia global de auditoría y el plan de auditoría”. Respecto al plan de auditoría podrá incluir, en función del criterio profesional del auditor, y teniendo en cuenta lo dispuesto en la NIA-ES-SP 1550, apartados 20 al 26, lo siguiente:

- La comprobación de que se cumplen los requisitos de control y existencia de tarifas establecidos en los apartados 2.a), 2.c) y 4.a) del artículo 32 y los apartados 2. a) y 2. b) del artículo 33, ambos de la LCSP.
- La verificación de los cálculos del indicador de actividad (regla 80/20<sup>4</sup>) 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, recogidos en los apartados 2.b), 4.b) del artículo 32 y el apartado 2.c) del artículo 33 de la ley LCSP.
- 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 un incumplimiento de dichos requisitos (en el anexo de esta nota se han detallado requisitos adicionales).

<sup>2</sup> NIA-ES-SP 1300, apartados 7, 8 y 12.

<sup>3</sup> NIA-ES-SP 1300, apartados 9 y 12.

<sup>4</sup> 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.



- La inclusión de 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 confirmación a asesores jurídicos, o en su caso, la consulta a estos.
- Para la detección de acuerdos u otra información que puedan indicar la existencia de relaciones o transacciones entre el medio propio y la entidad de la que depende, el auditor inspeccionará: confirmaciones de bancos y de los asesores jurídicos obtenidas con motivo de los procedimientos aplicados por el auditor; la verificación de las actas de los órganos colegiados hasta la fecha del informe de auditoría; otros registros o documentos que el auditor considere necesarios según las circunstancias concretas de la entidad, 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 existe algún riesgo adicional para la actividad de dicho medio propio.
- La confirmación 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 se vaya a modificar sustancialmente la condición de medio propio”.
- Asimismo, se podrá confirmar con el poder adjudicador o poderes adjudicadores si son varios, o con aquella entidad que, no siendo poder adjudicador, cuente con un medio propio, aquellas actividades que les corresponde ejercer sobre el citado medio propio que vengan determinadas en las leyes.
- La comprobación selectiva de la documentación generada en los procesos indicados (informes y demás fuentes).
- El auditor deberá poner a prueba los controles aplicados por la entidad para cerciorarse de la integridad y exactitud del registro de las relaciones y transacciones entre el medio propio y la entidad de la que depende y para la que hace los encargos, cuando se den, conjuntamente, estas dos situaciones:
  - Las transacciones entre el medio propio y la entidad que hace el encargo y de la que depende, sean numerosas y se genere, registre, procese o comunique un volumen significativo de información con respecto a dichas transacciones mediante un sistema informático integrado, y
  - los procedimientos de auditoría sustantivos no resultan por si solos eficaces para reducir razonablemente el riesgo de incorrección material en esas transacciones.
- Evaluar el fundamento empresarial de las transacciones significativas ajenas al curso normal de los negocios y de los términos y las condiciones bajo los que se han realizado entre el medio propio y la entidad de la que depende y realiza encargos.
- Comprobación de indicios de incorrección material debida a fraude: rotación inusualmente elevada de miembros de la alta dirección o de los asesores profesionales; participación de intermediarios en transacciones significativas, para las que no parece existir una justificación empresarial clara; evidencia de una participación o un interés excesivo de la parte vinculada en la selección de políticas contables o en la determinación de estimaciones significativas.





- Comprobación por muestreo de que los encargos recibidos por el medio propio están comprendidos en su objeto social (Estatutos) y se corresponden realmente con operaciones que conceptualmente son encargos.

En algunos de los procedimientos indicados, sobre todo aquellos que tengan que ver con requisitos de poca variación de un ejercicio para otro, puede establecerse sobre ellos rotación de énfasis y no ser realizados todos los ejercicios. Por otra parte, los procedimientos citados pueden ser modulados por el criterio profesional del auditor para adaptarlos a la auditoría concreta y a los riesgos evaluados.

#### 4.- TRATAMIENTO EN EL INFORME DE AUDITORÍA

##### 4.1. INTRODUCCIÓN

En este epígrafe se incluyen, sin ánimo de exhaustividad, algunas de las posibilidades que se pueden presentar.

Con este fin, y para disponer de una experiencia más práctica, el análisis normativo se completó con la realización del estudio indicado al inicio de esta Nota Técnica, el cual pone de relieve:

- La existencia de informes en los que no se indica referencia alguna al medio propio por falta de información, aun cuando en la información financiera no consta nota de ningún tipo o los datos existentes son meramente nominativos.
- Si se produce esta circunstancia, aunque pudiera resultar infrecuente, el tratamiento del medio propio como riesgo libre, en la sección *Cuestiones clave de la auditoría*, entendido este como aquel asunto que de entre todos los comunicados a los responsables del gobierno de la entidad y no resultando ser una salvedad ni una incertidumbre material como empresa en funcionamiento, ha resultado de la máxima significatividad, ya sea por su especial riesgo, por tratarse de juicios significativos del auditor en relación a juicios de la dirección como las estimaciones con elevado grado de incertidumbre, así como de hechos o transacciones con un significativo efecto en la auditoría, según proceda.
- La conveniencia de definir el tratamiento del énfasis por el hecho de realizar un conjunto de operaciones relevantes con entidades vinculadas.
- El tratamiento tanto para auditores públicos como privados de la comisión de ilegalidades en las actividades del medio propio que no afecten a la imagen fiel. En el caso del auditor público (o auditores privados que colaboren con el auditor público), mediante la sección *Informe sobre otros requerimientos legales y reglamentarios*<sup>5</sup> y en el privado que realice auditorías en entidades mercantiles que sean medio propio, en la sección *Otras cuestiones*.

##### 4.2 ANÁLISIS DE LAS DIFERENTES SITUACIONES EN RELACIÓN CON EL CONTENIDO DE LA INFORMACIÓN FINANCIERA

Del análisis derivado del estudio normativo, de los antecedentes y del trabajo realizado en la práctica sobre el medio propio, se extrae que algunas de las situaciones apuntadas someramente en el

---

<sup>5</sup> NIA-ES-SP 1700 R y su Nota Explicativa, así como el apartado 2.J) de la Nota Técnica de la Oficina Nacional de Auditoría 1/2020 sobre la estructura y contenido de los párrafos del informe de auditoría de cuentas según las Normas Internacionales de Auditoría adaptadas al Sector Público Español (NIA-ES-SP).



apartado introductorio de esta Nota Técnica tienen más frecuencia y aplicación práctica que otras; no obstante, se realizará el desarrollo de otras posibilidades buscando un efecto más orientador. En definitiva, se trata de presentar un conjunto de alternativas en las que se puede encontrar, en relación con este tema, el auditor. Estas alternativas las tiene que valorar de acuerdo con su criterio profesional en el contexto de la auditoría que realiza. Por tanto, lo expuesto a continuación tiene un mero carácter orientador.

**1. La inexistencia de una nota en la memoria en la que se explique la condición de medio propio o de las operaciones de vinculación que esta condición genera, o una falta de información financiera relevante sobre dicha condición y efectos**

- a) La entidad auditada no ha realizado operaciones como medio propio, no tiene previsto abordar ninguna e incluso ha considerado el hecho de solicitar la cancelación de esta condición. Una vez alcanzada la evidencia adecuada y suficiente, documentada en los papeles de trabajo, de acuerdo con su criterio profesional puede por este asunto no tener que indicar nada en su informe de auditoría de cuentas anuales.
- b) La entidad auditada no ha realizado operaciones en virtud de su condición de medio propio, pero a diferencia del apartado anterior, sí tiene intención de ejercerla<sup>6</sup> y está efectuando gestiones o trámites para que dicha condición sea una realidad. En este caso, tampoco tendría que indicarse nada en su informe de auditoría de cuentas anuales.
- c) Ha realizado operaciones en tal condición durante el ejercicio auditado y en los dos anteriores o en alguno de estos periodos y no hay constancia de ello en la información financiera o hay una referencia deficiente o nominalista. El auditor, en función de su criterio profesional, valorará incluir una salvedad por falta de información siempre que se den las condiciones de materialidad cuantitativa o cualitativa.

En cuanto al concepto de materialidad en las NIA-ES- SP, el apartado 2 de la 1320 indica que:

- Las incorrecciones, incluidas las omisiones, se consideran materiales si, individualmente o de forma agregada, cabe prever razonablemente que influyan en las decisiones económicas que los usuarios toman basándose en los estados financieros.
- Los juicios sobre la importancia relativa se realizan teniendo en cuenta las circunstancias que concurren y se ven afectados por la magnitud o la naturaleza de una incorrección, o por una combinación de ambas;

A este respecto, para la consideración de una salvedad, se estará a lo dispuesto en la Norma Técnica *sobre evaluación de la importancia relativa en las auditorías de cuentas realizadas por la Intervención General de la Administración del Estado* de 2007, o norma que la sustituya.

**2. Diferentes situaciones en relación con los cálculos del indicador de actividad (regla 80/20) entre el auditor y la entidad auditada**

Partiendo de que la información financiera pueda ser razonablemente correcta y de que la condición de medio propio no genere otros efectos contingentes como, por ejemplo, demandas sistemáticas por la forma de realizar la actividad o incumplimientos importantes que pongan en cuestión la continuidad

---

<sup>6</sup> Art. 86 de la Ley 40/2015, de 1 de octubre, de Régimen Jurídico del Sector Público.



de dicha naturaleza, pero, no obstante, se produzcan diferencias de cálculo entre el auditor y la auditada en el cálculo del indicador de actividad (regla 80/20). Una vez contrastados y discutidos los datos con la entidad auditada y alcanzadas las correspondientes conclusiones, soportadas en los papeles de trabajo, podemos tener las siguientes situaciones:

- a) La entidad, a pesar de la disparidad del cálculo, cumple con la regla 80/20.
- b) Además de la disparidad en los cálculos, la entidad no cumple con la regla 80/20.

En el caso 2.a), si las diferencias de cálculo no son irrelevantes a juicio del auditor, podrá recogerse exclusivamente una recomendación en el caso del auditor público (o del auditor privado que trabaje en colaboración con el auditor público) de acuerdo con la Norma Técnica *de informe de recomendaciones de control interno e informe adicional al de auditoría de cuentas*, de 1 de junio de 2017 (NT IRCIA), que instrumenta la NIA-ES-SP 1265 *Comunicación de las deficiencias en el control interno a los responsables del gobierno y a la dirección de la entidad*.

En el caso 2.b), el auditor valorará, en función de su criterio profesional, la inclusión de un incumplimiento de la legalidad por el error de cálculo, siempre que se pueda precisar la vulneración concreta y tipificada de la normativa correspondiente y sea relevante y no afecte a la imagen fiel. Adicionalmente, se valorará, en función de su criterio profesional, incluir una salvedad por información deficiente o inexacta, cuando la entidad auditada publique en la memoria el indicador de actividad (regla 80/20) siempre que se den las condiciones de materialidad cualitativa y cuantitativa.

Además de las cuestiones indicadas en los puntos 1 y 2 anteriores, que podrían tener su base en el estudio realizado, en algunos casos de forma más directa que en otros, también se pueden tasar otros efectos en el informe que podrían deducirse del análisis de la naturaleza de la información sobre el medio propio y de la regulación correspondiente. Estos, junto con los efectos indicados en los apartados anteriores, se describen en el punto 3, afectando todos ellos a las secciones de opinión y fundamento de la opinión.

### **3. Efectos en el informe de auditoría de cuentas anuales**

En relación con las situaciones descritas se pueden dar, sin ánimo de exhaustividad, los siguientes efectos en el informe de auditoría:

#### **a) No mención en el informe de auditoría**

No mención en el informe por estar razonablemente bien informada la condición de medio propio y su actividad dentro de lo que el marco contable considere como mínimos en función de las características concretas del auditado y en el ejercicio de su criterio profesional por parte del auditor. Además, una vez comprobado el cálculo del indicador de actividad (regla 80/20) se cumple el mismo.

En cuanto a la información a suministrar en las cuentas anuales y en concreto respecto al medio propio, los marcos contables facilitan un modelo de memoria de mínimos, con notas específicas en materia de “Organización y Actividad”, así como “Operaciones con partes vinculadas”. En este sentido, teniendo en cuenta que el objetivo de la memoria es completar,



ampliar y comentar la información contenida en los otros documentos que integran las cuentas anuales, el Plan General de Contabilidad establece:

*2. Deberá indicarse cualquier otra información no incluida en el modelo de la memoria que sea necesaria para permitir el conocimiento de la situación y actividad de la empresa en el ejercicio, facilitando la comprensión de las cuentas anuales objeto de presentación, con el fin de que las mismas reflejen la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados de la empresa; .... (Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad. Tercera Parte. Normas de elaboración de las cuentas anuales. 10ª Memoria).*

En similares términos se pronuncia el Plan General de Contabilidad Pública

*... Deberá indicarse cualquier otra información no incluida en el modelo de la memoria que sea necesaria para permitir el conocimiento de la situación y actividad de la entidad en el ejercicio, facilitando la comprensión de las cuentas anuales objeto de presentación, con el fin de que las mismas reflejen la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera, del resultado económico patrimonial y de la liquidación del presupuesto de la entidad contable. (Orden EHA/1037/2010, de 13 de abril, por la que se aprueba el Plan General de Contabilidad Pública. Tercera Parte. Cuentas anuales. 1. Normas de elaboración de las cuentas anuales. 10. Memoria).*

**b) Salvedad por falta de información total o por existencia de información deficiente**

Se producirá una salvedad por falta de información cuando, realizando operaciones como medio propio, las cuentas anuales no incluyan información alguna o esta sea una referencia nominalista a dicha condición de medio propio o los datos incluidos carezcan de las condiciones mínimas consideradas necesarias por el auditor en función de su criterio profesional. Si además de la circunstancia de déficit de información o, de forma independiente a esta, o junto con esta, el cálculo del indicador de actividad (regla 80/20) publicado en la memoria, es incorrecto y no se cumple, éste será también un supuesto de información deficiente.

En concreto, lo indicado en los puntos 1.c) y 2.b)<sup>7</sup>, de forma independiente o conjunta, siempre que sea material.

**c) Salvedad por limitación al alcance por no poder comprobar la condición de medio propio o el desarrollo normal de su actividad como tal**

Cuando por el motivo que fuera no imputable al auditor, este no pueda desarrollar toda la batería de procedimientos en relación con la comprobación del medio propio o de alguna de sus características clave o las consecuencias que se deriven de las operaciones de vinculación realizadas, podrá incluir una salvedad por limitación en el alcance. Este caso sucede cuando la entidad auditada no dispone de un buen sistema de control interno que genere, analice y exponga adecuadamente su actividad como medio propio y como resultado de este déficit de

---

<sup>7</sup> Este apartado solo figurará si se publica el indicador de actividad en la memoria.



control interno (o por el motivo que fuera) no pueda proporcionar la información necesaria para proceder a realizar las pruebas de auditoría programadas.

#### 4.3 SECCIONES DE OPINIÓN Y FUNDAMENTO DE LA OPINIÓN

Los temas que se indican generan efectos tanto en la sección *Opinión* en la medida en que afectan al sentido de ella, pero como esta es estándar, se desarrollan en exclusiva los textos que corresponden a la sección *Fundamento de la opinión*.

##### Caso 1:

Cuando se hayan realizado operaciones como medio propio y las cuentas anuales no contengan ninguna información o la contenida en estas sea nominalista o claramente insuficiente (situación descrita en el apartado 4.2 punto 1.c)).

Se propone el siguiente texto:

*De acuerdo con la nota XXX de la memoria adjunta, la entidad precisa su condición de medio propio de acuerdo con (indicar el artículo y la norma que corresponda). En virtud de dicha condición, según hemos podido obtener evidencia adecuada y suficiente en nuestro trabajo, ha realizado operaciones por importe de XXXX; sin embargo, no consta en la memoria información adecuada y suficiente relativa a las operaciones realizadas. Esta falta de información supone una salvedad en nuestro informe.*

##### Caso 2:

Cuando la entidad, habiendo publicado en la memoria el indicador de actividad, incumpla la regla 80/20, (situación descrita en el apartado 4.2 punto 2.b)). El resto de la información es suficiente.

Se propone el siguiente texto:

*De acuerdo con la nota XXX de la memoria adjunta, la entidad incluye operaciones realizadas en su condición de medio propio, según dicha información se cumpliría con el indicador de actividad a que se refiere el artículo (32/33 póngase el que corresponda) de la Ley 9/2017, de 8 de noviembre, de Contratos del Sector; sin embargo, de acuerdo con los cálculos realizados en nuestro trabajo sobre la base de los criterios generalmente admitidos (indicar de forma sintética los criterios si se considera oportuno o la normativa, disposición, instrucción o circular donde se indiquen) se obtiene una diferencia de XXX por ciento dando lugar a un indicador inferior al 80 %, lo que supone a nuestro juicio un incumplimiento de la norma indicada y una deficiente información financiera que conlleva una salvedad en nuestro informe.*

##### Caso 3:

Salvedad por limitación en el alcance. Este caso sucede cuando la entidad auditada no dispone de un buen sistema de control interno que genere, analice y exponga adecuadamente su actividad como medio propio y como resultado de este déficit de control interno (o por el motivo que fuera) no pueda proporcionar la información necesaria para proceder a realizar las pruebas de auditoría programadas (apartado 4.2 punto 3.c)).

Se propone el siguiente texto:



*De acuerdo con la nota XXX de la memoria adjunta, la entidad incluye operaciones realizadas en su condición de medio propio, sin embargo, y una vez solicitada la correspondiente información a los efectos de poder realizar las correspondientes pruebas para alcanzar evidencia adecuada y suficiente sobre el cumplimiento de las obligaciones de información financiera y de legalidad en la materia, no nos ha sido posible realizar las pruebas programadas por la imposibilidad de facilitar por parte de la entidad auditada información suficiente generada por deficiencias en el control interno (en caso de que haya evidencia de que se están corrigiendo estas deficiencias se puede hacer breve referencia a ello, si se tiene evidencia adecuada y suficiente), lo que supone una salvedad por limitación en nuestro alcance.*

No obstante, lo anterior, puede haber variaciones en el texto de dicho párrafo en función de cuál sea el problema conservando los elementos claves de la limitación. Otro ejemplo podría ser:

*La entidad tiene la condición de medio propio a que se refiere (indicar el artículo y la norma) y la normativa contable correspondiente, y, por tanto, debe incluir en la memoria de las cuentas anuales información referida a las operaciones vinculadas derivadas de su condición de medio propio, las cuales representan un elevado porcentaje de su actividad. Debido a la falta de implantación de un sistema de control interno adecuado, no se ha podido comprobar el cumplimiento del requisito establecido en la Ley con respecto a las actividades realizadas, lo que, junto con la no inclusión de la información en la memoria, constituye una salvedad en el informe.*

Si esta limitación se debe a la imposibilidad de comprobar la aplicación del principio de gestión continuada o de empresa en funcionamiento, el texto podría ser:

*De acuerdo con la nota XXX de la memoria adjunta, referida al cumplimiento del principio de gestión continuada, se incluyen datos e informaciones que tratan de explicar tal condición. Sin embargo, el análisis de dicha información y su soporte documental no resultan suficientes 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 hemos podido disponer de ella a lo largo de nuestro trabajo. Esto supone una limitación en el alcance de nuestro examen.*

En relación con las posibles salvedades que se han expuesto, en función de la importancia y de acuerdo con el criterio profesional del auditor, generarán una opinión modificada (véase la NIA-ES-SP 1705 R):

- Con salvedades (por cualesquiera tipos de salvedades, ya sean incorrecciones materiales no generalizadas en los estados financieros; o por falta de evidencia suficiente y adecuada en la que basar su opinión, pero concluya que los posibles efectos sobre los estados financieros de las incorrecciones no detectadas, si las hubiera, podrían ser materiales, aunque no generalizados).
- Desfavorable (salvedades por incorrecciones materiales de carácter generalizado en los estados financieros).
- Denegada (bien por salvedades por limitación al alcance cuando no pueda obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada en la que basar su opinión y concluya que los posibles efectos sobre los estados financieros de las incorrecciones no detectadas, si las hubiera, podrían ser materiales y generalizados.)



Además, tendrá efecto en la sección *Cuestiones clave de la auditoría*, generando una cuestión clave por referencia.

#### 4.4 SECCIÓN INCERTIDUMBRE MATERIAL DE EMPRESA EN FUNCIONAMIENTO

Esta sección figurará cuando se den las dos siguientes circunstancias:

- Cuando pese a la existencia de una incertidumbre material sea adecuada la utilización del principio de gestión continuada. Este podría ser el caso en que el medio propio prevea no continuar ejerciendo dicha condición, pero estuviera tomando las medidas adecuadas para poder compensar dicho cambio, por otras alternativas de actividad.
- La situación está bien informada en la memoria, incluyendo los factores causantes y mitigantes de la duda en la continuidad.

Este asunto no influirá en la opinión y el informe de auditoría incluirá una sección separada de *Incertidumbre material relacionada con la empresa en funcionamiento*.

Se propone el siguiente texto:

*Llamamos la atención sobre la nota XXX de la memoria adjunta en la que se indica que la entidad se halla en un proceso de incertidumbre material en la gestión continuada (o en la empresa en funcionamiento) como consecuencia de haber renunciado o prever renunciar a la condición de medio propio a que se refiere (indicar el artículo y la norma que corresponda). Nuestra opinión no ha sido modificada en relación con esta cuestión.*

Además, se dará referencia en la sección *Cuestiones clave de la auditoría*.

#### 4.5 SECCIÓN DE CUESTIONES CLAVE DE LA AUDITORÍA

Salvo por el efecto que tendría desde otras secciones, bien por salvedad (desde la sección *Fundamento de la opinión*) o desde la sección *Incertidumbre material relacionada con la empresa en funcionamiento* esta no sería una sección que pudiera tener un empleo práctico con carácter general, pero no sería tampoco descartable que se produjera alguna contingencia relacionada con su actividad como medio propio que pudiera generar una cuestión clave de auditoría como elemento autónomo (riesgo libre) y sin origen en otras secciones. Un ejemplo de esto podría ser que la concesión de un contrato como medio propio estuviera en duda o tuviera riesgos y su ejecución fuera relevante por afectar a la condición de medio propio. En cualquier caso, se aplicarían los criterios generales para completar esta sección que se describen ampliamente en la Nota Técnica de la ONA 1/2020 y en otras notas de la ONA que se refieran a esta materia. El esquema de esta sección sería:

- Descripción del hecho que se considera cuestión clave y su consideración como tal.
- Referencia a la información financiera de la memoria de las cuentas anuales donde, en su caso, estuviera contenido el asunto considerado como cuestión clave y cualesquiera datos que el auditor considere que podrían aclarar la situación en relación con él, incluso aunque no esté informado en dicha memoria.
- Pruebas realizadas para obtener evidencia suficiente y adecuada para llegar a la conclusión de que es un asunto potencial que no ha afectado a la imagen fiel de la información financiera.

#### 4.6 SECCIÓN DE ÉNFASIS



Dado el concepto y la configuración de esta sección, la condición de medio propio puede generar párrafos de énfasis específicos que, sin ánimo de exhaustividad, podemos detallar a continuación, junto con una propuesta de texto:

- **Generado por resaltar la gran cantidad de transacciones significativas con partes vinculadas.**

*De acuerdo con la nota XXX de la memoria adjunta, la entidad auditada tiene la condición de medio propio a que se refiere (indicar el artículo y la norma que establece esta condición) y por ello ha realizado un volumen de operaciones con empresas del grupo que asciende a XXXX, las cuales se detallan en la citada nota (o en la nota X si esta es distinta). El presente párrafo no afecta a la opinión.*

- **Énfasis por haber adquirido o renunciado a la condición de medio propio sin más consecuencias.**

*De acuerdo con la nota XXX de la memoria adjunta, la entidad ha adquirido (o renunciado a) la condición de medio propio, para ello ha tomado las medidas (hacer una síntesis de las decisiones tomadas) que se incluyen en la citada nota. El presente párrafo no afecta a la opinión.*

- **Énfasis por cambio de principios contables ante una certeza de imposibilidad de continuar con la gestión continuada. Se trata de un supuesto muy excepcional y ha de tenerse en cuenta lo establecido en las NIA-ES-SP que tratan la materia.**

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 de que se está aplicando el principio de liquidación.

Se propone el siguiente texto:

*De acuerdo con la nota XXX de la memoria adjunta, la entidad ha decidido aplicar los principios de liquidación que se describen en la nota indicada. El presente párrafo no afecta a la opinión.*

#### **4.7 SECCIÓN DE INFORME SOBRE OTROS REQUERIMIENTOS LEGALES Y REGLAMENTARIOS**

Para el caso de Incumplimientos de la legalidad en los que no se vea afectada la imagen fiel, porque la información financiera esté razonablemente completa o porque no se haya presentado ninguna limitación al alcance ni en la comprobación de la condición de medio propio ni en la de actividad como tal. Sin perjuicio de los ejemplos que se puedan poner en esta sección, y que serán desarrollados en los puntos siguientes, es posible que, reuniendo las características de no afectar a la imagen fiel, bien por materialidad, bien por la propia naturaleza del incumplimiento, puedan producirse otros incumplimientos de la legalidad como los siguientes:

- Un supuesto de incumplimiento de legalidad, una vez reunidas las características de naturaleza, relevancia y no afectación a la imagen fiel, podría producirse por incumplimiento de alguna norma relacionada con la condición o desarrollo del medio propio, incluyendo el referido a porcentajes del indicador de actividad (regla 80/20) que no tenga otro tratamiento en otros apartados. Serán incumplimientos los efectos derivados de lo comentado en el apartado 4.2 punto 2.b), de esta Nota Técnica, siempre que en este último caso no afecte a la





calidad de la información financiera por estar informado en la memoria el indicador de actividad (regla 80/20); si la afecta, además de un incumplimiento sería una salvedad.

Se propone el siguiente texto:

*X. Diferencias de cumplimiento del indicador de actividad (regla 80/20) que da lugar a un incumplimiento del indicador de actividad.*

*Con el alcance previsto en nuestra auditoría de cuentas, hemos revisado el cumplimiento de la legalidad correspondiente a (indicar el artículo y la norma que corresponda) 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 adecuada y suficiente para considerar que, con los procedimientos aplicados, excepto por los aspectos que a continuación se detallan, se ha cumplido con los hitos más relevantes de la legalidad. Los incumplimientos son: la entidad auditada no ha cumplido con el indicador de actividad previsto en la legislación indicada por haber realizado los cálculos de forma que no se atiende a los principios comúnmente aceptados de acuerdo con (detallar los incumplimientos de forma concreta, precisando qué artículo ha sido vulnerado). Por dicho incumplimiento no se ve afectada la imagen fiel ya que no alcanzan los límites de la materialidad cuantitativa y cualitativa.*

- Otro supuesto 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 LRJSP, sin perjuicio de ulteriores consecuencias si no se cumple alguno de los requisitos para ser considerado medio propio. Esto habría de incluirse en la sección de informe sobre otros incumplimientos legales y reglamentarios siempre y cuando esta circunstancia no afecte a la imagen fiel y no fuese un asunto irrelevante relacionado con la legalidad.

Se propone el siguiente texto:

*X. Incumplimiento del artículo 86.3 de la Ley 40/2015, de 1 de octubre.*

*Con el alcance previsto en nuestra auditoría de cuentas, hemos revisado el cumplimiento de la legalidad correspondiente (indicar el artículo y la norma que corresponda) 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 adecuada y suficiente 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).*



Los textos incluidos se corresponden con dos ejemplos, pero podría haber más supuestos de acuerdo con lo establecido en las NIA-ES-SP y la Nota Técnica de la ONA 1/2020.



## ANEXO RELATIVO A LOS REQUISITOS QUE DEBE CUMPLIR UN MEDIO PROPIO PREVISTOS EN LOS ARTÍCULOS 32.2, 32.4, 32.6.a) y b), 32.7.b) Y 33 DE LA LCSP Y EN EL ARTÍCULO 86.3 DE LA LRJSP

### Requisitos para tener la consideración de medio propio

Los requisitos previstos en el artículo 32.2 de la LCSP para ostentar la condición de medio propio con respecto a un poder adjudicador son los siguientes:

- a) Control: el poder adjudicador ejercerá sobre el medio propio un control, directo o indirecto, análogo al que ostentaría sobre sus propios servicios. A estos efectos, debe significarse que, si en los estatutos o norma de creación se establece que el poder adjudicador, o bien otros poderes adjudicadores o personas controladas por el primero pueden conferir al ente destinatario del encargo encargos que sean de ejecución obligatoria, de forma que exista una unidad de decisión entre ellos, este requisito se entenderá cumplido.

En este mismo apartado a) del artículo 32.2 de la LCSP referido al control, también se hace alusión a la compensación al medio propio mediante:

*... tarifas aprobadas por la entidad pública de la que depende el medio propio personificado para las actividades objeto de encargo realizadas por el medio propio directamente y, en la forma que reglamentariamente se determine, atendiendo al coste efectivo soportado por el medio propio para las actividades objeto del encargo que se subcontraten con empresarios particulares en los casos en que este coste sea inferior al resultante de aplicar las tarifas a las actividades subcontratadas.*

*Dichas tarifas se calcularán de manera que representen los costes reales de realización de las unidades producidas directamente por el medio propio.*

- b) Actividad esencial: se trata de un requisito de actividad de, al menos, el 80 por ciento en relación con el ente del que depende el medio propio. Las pautas para su cálculo 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.

A este respecto, el artículo 32.2.b) de la LCSP dispone:

*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.*

- c) Si se tratara de personificaciones jurídico-privadas, lo que afectaría a las auditorías de cuentas anuales obligatorias que han de ser realizadas 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. Esta misma situación podría darse en el caso de la realización de una auditoría de cuentas a una sociedad mercantil que no tiene la obligación de auditarse por las normas mercantiles, pero que se ha incluido en el plan anual de auditorías, en el supuesto de que sea medio propio.
- d) Además, 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 la necesidad de autorización o conformidad expresa del poder adjudicador del que sea medio propio y de 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, es decir, medio propio respecto a dos o más poderes adjudicadores, 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 adscritos a 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 32.2 a) de la LCSP.
- b) El capital del medio propio debe ser público en su totalidad, por lo que se debería contrastar con los datos disponibles en la auditoría.
- c) Actividad esencial: este requisito se describe en términos similares por lo que podrá aplicarse lo prescrito para las verificaciones del artículo 32.2.b) de la LCSP.

#### **Otros requisitos que han de ser cumplidos por el medio propio**

Por lo que respecta al artículo 32.6.a) de la LCSP, requiere que sea publicado en la *Plataforma de Contratación*: su condición de medio propio; respecto de qué poderes adjudicadores la ostenta; y los sectores de actividad en los que, estando comprendidos en su objeto social, sería apto para ejecutar las prestaciones que vayan a ser objeto de encargo.



El artículo 32.6.b) requiere que el encargo se formalice en un documento, indique su plazo de duración y que sea publicado en la Plataforma de Contratación correspondiente en los supuestos previstos del artículo 63.6.

En cuanto al artículo 32.7.b) establece que el importe de las prestaciones parciales que el medio propio pueda contratar con terceros no exceda del 50 por ciento de la cuantía del encargo, salvo las excepciones que la normativa contempla. Con las matizaciones que sobre el concepto se hace en el propio artículo, apartado y letra citados.

En cuanto a la LRJSP, en su artículo 86.2 dispone que, para tener la consideración de medio propio, además de disponer de los medios materiales suficientes e idóneos para cumplir con su objeto social, deberá cumplir con alguno de los siguientes requisitos:

- a) Sea una opción más eficiente que la contratación pública y resulta sostenible y eficaz, aplicando criterios de rentabilidad económica.
- b) Resulte necesario por razones de seguridad pública o de urgencia en la necesidad de disponer de los bienes o servicios suministrados por el medio propio o servicio técnico.

Asimismo, indica que la comprobación de estos requisitos formará parte del control de eficacia de los medios propios y servicios técnicos y que en la denominación del medio propio del sector público institucional incluirá necesariamente la indicación de “Medio Propio” o “M.P.”.

Y, siguiendo con este artículo 86, pero en su apartado 3, determina que “En el supuesto de creación de un nuevo medio propio y servicio técnico deberá acompañarse la propuesta de declaración de una memoria justificativa que acredite lo dispuesto en el apartado anterior y que, en este supuesto de nueva creación, deberá ser informada por la Intervención General de la Administración del Estado”.