



ESTUDIO SOBRE EL TRATAMIENTO DEL MEDIO PROPIO EN LA INFORMACIÓN FINANCIERA Y EN LOS INFORMES DE AUDITORÍA

1. Objetivo y alcance del estudio.
2. Presentación de información en las cuentas anuales por el medio propio.
3. Tratamiento dado por los auditores en sus informes.
4. Conclusiones generales.

1. Objetivo y alcance del estudio

El objetivo del presente estudio es analizar la forma en la que entes que ostentan la condición de medio propio han dado cumplimiento a las obligaciones de información sobre esta calificación previstas en la normativa de contratación pública y su reflejo en los informes de auditoría de cuentas anuales emitidos tanto por el sector público como por el sector privado.

Entre los requisitos exigidos a los medios propios en la Ley 9/2017, de 8 de noviembre, de Contratos del Sector Público (LCSP), se incluye el cumplimiento del requisito de actividad que es definido en su artículo 32.2.b) de la siguiente forma:

“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”.

Adicionalmente, ese mismo precepto, impone la obligación de publicidad y control de dicho indicador con el siguiente párrafo:

“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.”

Estas obligaciones se reiteran de forma análoga en el artículo 32.4.b) de la LCSP, para el caso de medios propios con control conjunto de varios poderes adjudicadores.

Finalmente, en términos similares, para la actividad ejecutada mediante encargos realizados por poderes no adjudicadores (PNA), el artículo 33.2.c) de la LCSP, establece un requisito de actividad



basado en los cometidos confiados por el poder no adjudicador que lo controla o las entidades controladas por dicho PNA, en los términos del artículo 42 del Código de Comercio (redacción vigente para las cuentas anuales analizadas en este estudio). En este caso, también se incluye en idénticos términos las obligaciones de publicidad y control.

En relación con la construcción del indicador de actividad, además del contenido de la propia LCSP y de la Directiva de referencia, se ha tenido 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 aquellos entes que sean considerados medios propios, y, a efectos de valorar la corrección del tratamiento en el informe de auditoría, se ha realizado el análisis bajo el prisma de la Nota técnica 1/2019 de la ONA sobre la consideración de medio propio en la auditoría de cuentas, para su ámbito de aplicación.

Tomando como referencia las cuentas anuales (CCAA) cerradas al 31/12/2018, hemos identificado un total de 47 entes considerados medio propio; al no estar identificados muchos de ellos con las siglas “MP”, lo que constituye un incumplimiento del artículo 86.2 de la Ley 40/2015, de 1 de octubre, no podemos afirmar que hayamos analizado la totalidad de estos entes.

Tres de los 47 entes, a la fecha no tenían presentado el informe de auditoría, por lo que hemos revisado la memoria de las 44 restantes y 42 informes, ya que dos de estos entes no se auditan por presentar cuentas anuales abreviadas.

De los 44 entes analizados, las formas jurídicas de estas entidades serían las siguientes:

- Agencias estatales: 4
- Consorcios adscritos a la AGE: 3
- Organismos autónomos: 13
- Fundaciones del sector público estatal: 2
- Entidades públicas empresariales: 4
- Otras entidades de derecho público: 1
- Sociedades mercantiles estatales: 17

Por tanto, hemos tenido por objetivo comprobar:

- Si había sido incluida la nota en la memoria sobre el cumplimiento del requisito sobre sus actividades y la situación de medio propio.
- El tratamiento dado por el auditor, tanto público como privado, en sus correspondientes informes de auditoría.

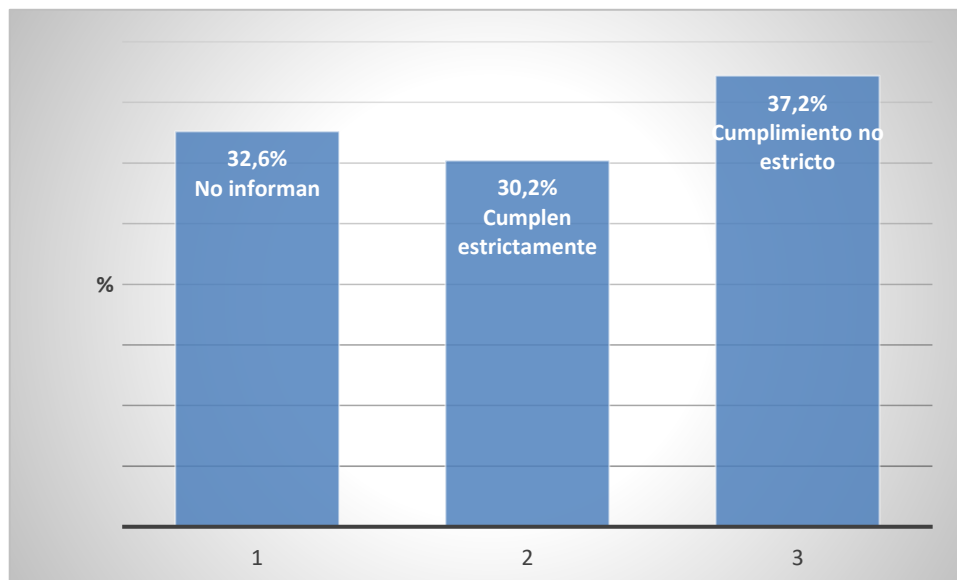
2.- Presentación de información en las cuentas anuales por el medio propio

El resultado ha sido el siguiente:

1. El 32,6% de los entes no incluyen ninguna información sobre su condición de MP.



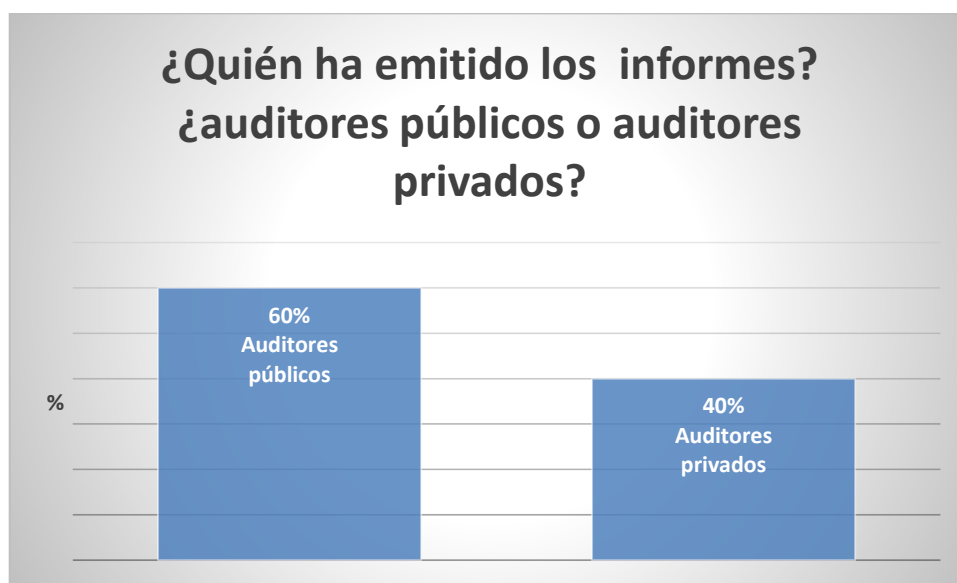
2. El 30,2% de los entes cumplen estrictamente el requisito incluyendo cuadro de actividades.
3. El 37,2% de los entes incluyen notas a nivel general sobre su condición de MP, variando el nivel de información (cumplimiento no estricto).



Del cuadro anterior se deduce que prácticamente un tercio de los medios propios no hace ninguna referencia en la información financiera a su condición de tal y los otros dos tercios sí la hace con un mayor o menor grado de adecuación, siendo en total un tercio el que la cumple con fidelidad.

3. Tratamiento dado por los auditores en sus informes del medio propio

El 60 % de los informes de auditoría emitidos han sido realizados por auditores públicos y el 40 % por auditores privados.



La distribución en cuanto al tipo de informe emitido ha sido

1.- Se han considerado correctos el 45 % de los informes totales (el 19 % del total de informes son informes correctos emitidos por auditores privados y el 26 % son de auditores públicos). Para considerarlos correctos, se ha tenido en cuenta que:

- Cuando la información financiera era suficiente o bien se ha dado énfasis o no se ha dejado ninguna constancia en el informe de auditoría.
- Cuando la información era incompleta o deficiente han incluido una salvedad o han tratado los incumplimientos en la sección correspondiente y con texto razonable.

Tomando el total de informes correctos, un 58 % han sido emitidos por los auditores públicos y un 42 % por los auditores privados.

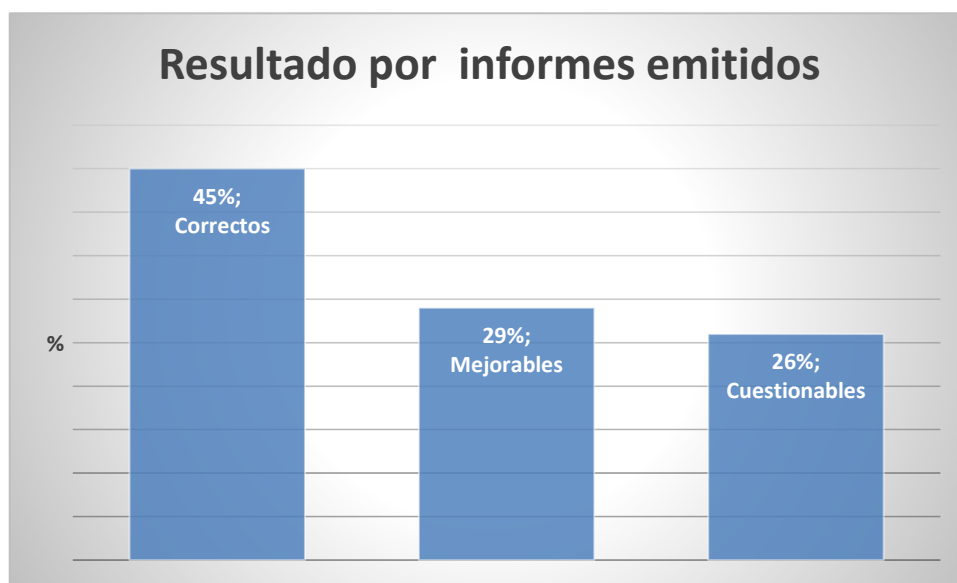
2.- Se han considerado mejorables el 29 % de los informes (el 10 % de los informes son auditores privados y el 19 % de los públicos). Se consideran mejorables, aquellos informes en que se incluyen párrafos de énfasis confusos y extensos que no enfatizan el contenido de la memoria o se incluyen textos en ellos que se asemejan a limitaciones o se confunden las secciones de Otras cuestiones (en la NTIAC anterior) con la sección Informe sobre otros requerimientos legales y reglamentarios con texto donde no se indica qué incumplen o se considera genéricamente como asuntos que no afectan a la opinión.

Tomando el total de informes mejorables, un 66 % han sido emitidos por los auditores públicos y un 34 % por los auditores privados.



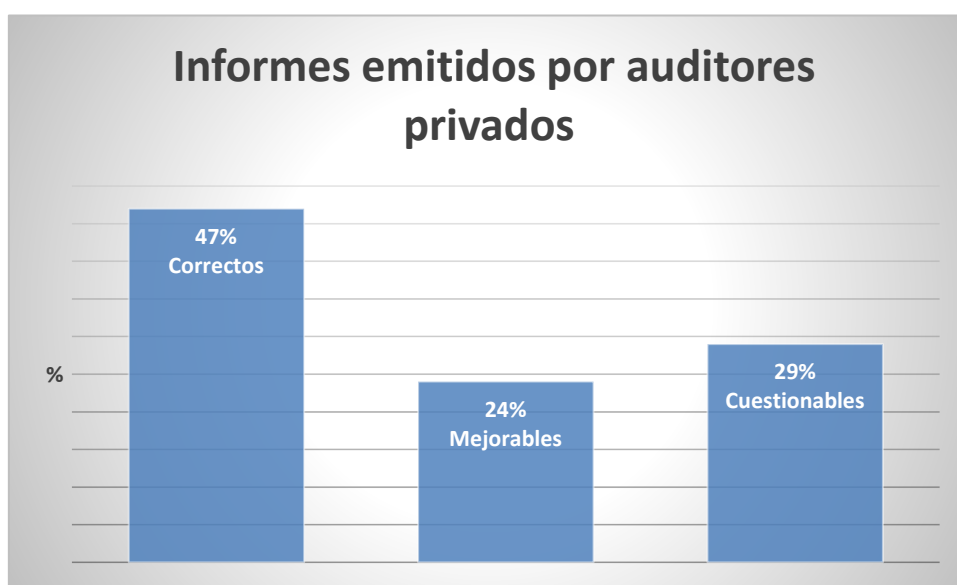
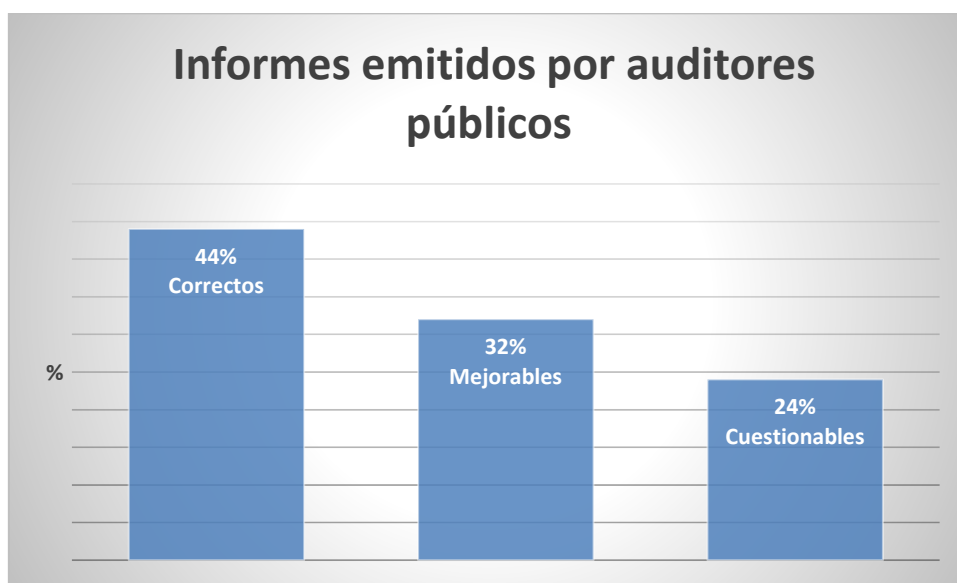
3.- Se han considerado cuestionables el 26 % de los informes (el 11 % de los informes son de auditores privados y el 15 % de los públicos). Se consideran cuestionables principalmente porque en la información financiera no había ninguna referencia al medio propio o esta referencia era nominal.

Tomando el total de informes cuestionables, un 55 % han sido emitidos por los auditores públicos y un 45 % por los auditores privados.



4. La distribución en cuanto al tipo de emisor de informes: :

- Los emitidos por auditores públicos han sido considerados como correctos el 44%, el 32% se pueden considerar mejorables y el 24 % podrían ser cuestionables.
- Los emitidos por auditores privados han sido considerados como correctos el 47%, el 24 % se podrían considerar mejorables y el 29% podrían ser cuestionables.



4. Conclusiones generales

Las obligaciones de publicidad y control previstas en la LCSP se aplicaron por primera vez en las cuentas anuales del ejercicio 2018, por lo que las conclusiones han de entenderse con esa referencia.

1.- Si bien un 67,4% de los entes considerados medio propio hacen referencia en su memoria de las cuentas anuales a tal condición, con más o menos información, en general, se puede decir que el cumplimiento efectivo y estricto del requisito de actividad exigido por la LCSP, la Directiva de referencia y desarrollado mediante la Circular conjunta de la Abogacía General del Estado y de la



Intervención General de la Administración del Estado, es muy laxo, ya que solo lo hacen el 30,2% de ellos.

2.- Desde el punto de vista formal, el 57 % de los entes informa mediante una nota (generalmente en la de actividad y organización), aunque, en su caso tengan otra nota de operaciones vinculadas, donde no se suele hacer mención del medio propio; el resto informa en varias notas salvo las que no informan en ninguna, tal y como se indicaba en la conclusión anterior. Podría ser conveniente que los reguladores contables se planteasen homogeneizar su contenido mínimo y la ubicación de dicha información.

3.- De los informes analizados son mejorables o cuestionables más de la mitad de los informes, con pocas diferencias numéricas entre sectores, pero sí por diferentes motivos.

4.- Con respecto al sector privado, el tratamiento ha sido más somero o general, con menor incidencia en sus informes, en relación con la amplitud los cambios en la información financiera derivados de la LCSP. Esta menor incidencia se produce con independencia de cómo sea la calidad de dicha información sobre medio propio incluida en las notas de las cuentas anuales del auditado. Por ejemplo, solo ha tenido incidencia como énfasis el tema del medio propio en uno de los informes. Asimismo, se da el caso de que un mismo auditor no ha considerado referir en ninguna sección de su informe las operaciones de medio propio aun cuando la información financiera de sus auditados era muy distinta: de existir una nota con información razonable sobre la materia o no constar información alguna o simplemente nominal sobre el asunto.

5.- Con respecto a los auditores del sector público, una parte contiene el mismo efecto que se ha indicado para los auditores privados (como puede verse se trata del 15 % indicado en el punto 3 del apartado 3) y otra se debe al tratamiento del medio propio como énfasis (algunos extensos, excedentes de lo que consta informado en las cuentas anuales), a la dispar calificación (salvedad, énfasis o incumplimiento) de las diferencias de cálculo de la regla 80/20 o a la consideración de incumplimientos genéricos. Además, también se ha producido de forma concurrente con algún otro tratamiento una confusión en la utilización de la norma vigente en ese momento, la NTIAC y las NIA-ES-SP.

Por todo lo anterior y sobre una base razonable de trabajos vistos en la práctica, la Oficina Nacional de Auditoría (ONA) ha adoptado tres medidas para mejorar el cumplimiento de las obligaciones de control descritas:

1. Reelaborar la Nota Técnica de la ONA 1/2019 sobre la consideración de medio propio en la auditoría de cuentas, en la parte de informes de auditoría sobre el medio propio tomando la experiencia de este trabajo.
2. Y una vez reelaborada, publicitarla y circularizarla para el conocimiento de todos los sectores de la auditoría, con el objetivo de obtener un tratamiento del tema que sea lo más homogéneo posible, sin perjuicio del criterio profesional del auditor aplicable en cada caso.



3. En la medida de las posibilidades, integrar esta materia en los planes de formación de los auditores de nuestra organización.

Madrid, 19 de mayo de 2020