

LA AUDITORIA DE COSTES Y PRECIOS COMO INSTRUMENTO DE RACIONALIZACIÓN DEL GASTO PÚBLICO DE DEFENSA EN ESPAÑA

COST AND PRICE AUDITING AS A TOOL FOR PUBLIC EXPENDITURE RATIONALIZATION OF DEFENSE IN SPAIN

JOSÉ AGUADO ROMERO, Universidad de Granada

ANTONIO M. LÓPEZ HERNÁNDEZ, Universidad de Granada

SIMÓN VERA RÍOS, Universidad de Granada

RESUMEN

La auditoría de contratos o auditoría de costes y precios se aplica por el Ministerio de Defensa español (MINISDEF) en aquellos casos en que los precios de los bienes y servicios que se desean adquirir no se determinan en el marco de lo que la doctrina económica considera un entorno de competencia efectiva. En este escenario, el órgano de contratación no dispone de información suficiente, íntegra y fiable que le permita soportar la aprobación de un gasto basado en un precio razonable. Si bien la metodología y los procedimientos de trabajo de la auditoría de costes y precios en España ha sido desarrollada por el Grupo de Evaluación de Costes sobre la base de las normas de *The Defense Contract Audit Agency* de Estados Unidos (EE.UU.), la misma ha evolucionado hasta adquirir unos rasgos propios que caracterizan el modelo actualmente vigente en España. En este contexto, el principal objetivo de este trabajo es analizar la metodología utilizada en la aplicación de la auditoría de costes y precios en España, así como los principales resultados alcanzados en la racionalización del gasto público en defensa.

PALABRAS CLAVE: adquisiciones de defensa, precio razonable, auditoría de costes y precios, auditoría de contratos, análisis de costes.

JEL: H83

ABSTRACT

The contract audit or cost and price auditing is applied by the Spanish Ministry of Defense (MINISDEF) when prices of goods and services to be acquired are not determined in the framework of what economic theory considers an environment of effective competition. In this scenario, the contracting authority does not have enough information, and it is neither integral nor reliable to support the decision to take an expenditure based on a reasonable price. Although the methodology and working procedures of the cost and price auditing in Spain has been developed by the Cost Assessment Group based on the rules of The Defense Contract Audit Agency of the United States (U.S.), such methodology has been adapted including some distinctive features that characterize the current model of cost and price auditing in Spain. The main objective of this paper is to analyze the methodology used in the implementation of audit costs and prices in Spain, and the main results achieved in rationalizing public expenditure on defense.

KEY WORDS: Defense acquisitions, reasonable price, cost and price auditing, contract audit, cost analysis.

1 INTRODUCCIÓN

El proceso de adquisiciones de material de defensa tiene como objetivo principal la obtención de armamento y material para cubrir las necesidades del área, respetando la legalidad vigente en materia de contratación y tratando de lograr la máxima eficiencia en la gestión de los recursos públicos.

El gasto público en sistemas de armas y armamento se desarrolla en un entorno no competitivo, en un mercado imperfecto. Esta circunstancia exige la aplicación de unos mecanismos específicos de obtención de información económica y técnicas de evaluación y análisis que actúen como instrumentos de medición para poder comprobar el grado de cumplimiento de los principios que deben regir la administración de fondos públicos: legalidad, economía, eficiencia, y eficacia (Huerta, 2003).

En España, en concreto en el MINISDEF, la auditoría de costes y precios pone a disposición del órgano de contratación elementos de apoyo objetivos en los que fundamentar la fijación del precio de un contrato en el caso de que sea adjudicado mediante el procedimiento negociado y el dialogo competitivo (Ruiz, 2006). El recurso a la determinación del coste ligado al objeto del contrato, para suplementarlo con un margen de beneficio, se ha mostrado como la forma mayoritariamente seguida en el proceso de negociación del precio final con la empresa adjudicataria.

En este contexto, los objetivos de este trabajo son:

1. Presentar de forma sistematizada los principales rasgos que caracterizan el modelo de auditoría de costes y precios en España en el marco de las adquisiciones de armas y equipos militares.
2. Analizar y evaluar el grado de implantación y de utilidad de la auditoría de costes y precios en España en los procesos de contratación de servicios y equipos militares, poniendo de relieve los resultados obtenidos mediante su aplicación.

Para ello, se ha estructurado este trabajo en cinco apartados. Tras esta introducción, en el segundo apartado, destacamos la relevancia económica del gasto público en defensa en España y los condicionantes del mercado de la defensa en los procedimientos de contratación utilizados por el MINISDEF; en el tercer apartado se destacan los rasgos generales de otras experiencias internacionales relevantes (EE.UU., Reino Unido, Francia y Noruega) en la aplicación de la auditoría de contratos, como paso previo para abordar, en el cuarto apartado, la caracterización del modelo español de auditoría de costes y precios que aplica el MINISDEF y los resultados obtenidos con su aplicación en el periodo 2004-2007. Finalizamos nuestro trabajo dedicando el apartado quinto a exponer las conclusiones alcanzadas.

2 EL CONTEXTO DE LAS ADQUISICIONES PÚBLICAS DE BIENES Y SERVICIOS PARA LA DEFENSA

2.1. El gasto público en defensa

Garantizar el nivel de defensa adecuado exige la movilización de un volumen de recursos humanos y materiales que, incluso en ausencia de conflicto, alcanzan una cuantía relevante (García, 2007). La actividad de “defensa” que desarrolla el Estado tiene, desde la perspectiva de la teoría económica, una serie de características entre las que destaca, como señala Lancho (2005), la de ser un bien público de producción compleja, cuyos resultados son de difícil medición. Dicha actividad satisface, asimismo, necesidades impuestas, no deseadas por el individuo, y la eficacia del gasto depende, en gran medida, de la ventaja tecnológica, lo que condiciona el proceso de aprovisionamiento de los sistemas de armas. Además las decisiones respecto a su dimensión tienen importantes repercusiones políticas (Sandler y Hartley, 1995). A estas características añadimos la circunstancia de que la eficiencia del gasto exige la formalización de alianzas internacionales que, dada la trascendencia de la política de defensa, generan importantes consecuencias económicas para los países implicados (industria de defensa, comercio exterior en general, etcétera) (Uxó, 2007).

Para comprender la importancia que el gasto público en esta materia tiene en España, resulta interesante comparar los recursos económicos destinados anualmente a la actividad de defensa con diversas magnitudes económicas de ámbito nacional e internacional. Así, en primer lugar, en el cuadro 1 se muestra la evolución del presupuesto del MINISDEF (PMD) desde el año 2004 hasta el año 2008 inclusive, junto a la relativa al Producto Interior Bruto (PIB) y el total de los Presupuestos Generales del Estado (PE) en idéntico periodo.

CUADRO 1.- EVOLUCIÓN DEL IMPORTE ANUAL DEL PMD, PE Y PIB, Y PORCENTAJE DEL PMD RESPECTO AL PE Y AL PIB (2004-2008) (Importes en millones de euros corrientes)

AÑO	PMD	PE	PIB	(PMD/PE) x 100	(PMD/PIB) x 100
2004	6.746,77	157.161,26	841.042,00	4,29	0,80
2005	6.990,78	162.378,93	908.450,00	4,31	0,77
2006	7.416,53	174.976,10	980.954,00	4,24	0,76
2007	8.052,76	188.417,35	1.050.600,00	4,27	0,77
2008	8.492,61	202.050,58	1.099.978,00	4,20	0,77

FUENTE: Adaptado a partir de Pérez (2009).

Cómo puede apreciarse, en el periodo analizado se produce un continuo aumento del PMD en términos absolutos. Sin embargo, cuando se relaciona el PMD con el PE, destaca el mantenimiento a lo largo del tiempo de la importancia relativa del PMD respecto del PE en torno al 4,25%.

Para el mismo periodo, y con relación al PIB nacional, los datos reflejan una lenta disminución desde el 0,80 al 0,77 %, poniendo en evidencia cómo el presupuesto del MINISDEF ha crecido a un ritmo inferior al de la economía española.

Por otro lado, en el cuadro 2 no sólo podemos observar los incrementos generalizados en términos monetarios del PMD en los últimos cinco años, sino también apreciar la evolución de los gastos destinados por el MINISDEF a inversiones reales.

CUADRO 2.- PRESUPUESTO DEL MINISDEF AÑOS 2004-2008
(Importes en millones de euros)

TIPO DE GASTO	2004	2005	2006	2007	2008
Capítulo 1: Personal	3.849,84	3.905,84	4.212,18	4.616,94	4.937,59
Capítulo 2: Bienes y Servicios	880,23	970,20	998,42	1.048,39	1.073,28
Capítulo 3: Otros gastos financieros	0,41	0,43	0,43	0,43	0,00
Capítulo 4: Transferencias corrientes	222,31	251,14	269,63	316,59	339,86
TOTAL GASTOS CORRIENTES	4.952,80	5.127,61	5.480,66	5.982,35	6.350,74
Capítulo 6: Inversiones reales	1.715,71	1.778,76	1.845,66	1.970,42	2.038,35
Capítulo 7: Transferencias de capital	75,83	81,82	87,62	97,22	102,31
TOTAL OPERACIONES DE CAPITAL	1.791,54	1.860,58	1.933,28	2.067,64	2.140,66
TOTAL PRESUPUESTO NO FINANCIERO	6.744,34	6.988,19	7.413,94	8.049,99	8.491,41
Capítulo 8: Activos financieros	2,43	2,59	2,59	2,77	2,75
TOTAL PRESUPUESTO	6.746,77	6.990,78	7.416,53	8.052,76	8.494,20

FUENTE: MINISDEF (2008).

Para los objetivos de nuestro trabajo, conviene centrar la atención sobre las cifras que reflejan el volumen de gasto aplicado a inversiones (capítulo 6) en el MINISDEF, las cuales se ha concentrado en los principales programas de modernización de armas y armamento, el mantenimiento de armamento y material, la modernización de las fuerzas armadas (FFAA), los proyectos de I+D, las infraestructuras y otras inversiones.

Los créditos para inversiones reales del presupuesto del MINISDEF se sitúan año tras año en segundo lugar en importancia cuantitativa tras los créditos de personal. Las variaciones porcentuales anuales del capítulo 6 pueden calificarse de moderadas respecto a otros capítulos de PMD (entre el 3,8 y el 7 % en el periodo 2004-2008) y afectan directamente al proceso de modernización, contribuyendo a mejorar el nivel tecnológico de la industria nacional de defensa.

Con el fin de valorar y comparar el esfuerzo económico que España realiza en materia de defensa respecto a los principales países de la OTAN, presentamos en el cuadro 3 datos sobre tres indicadores importantes: el gasto en defensa en términos absolutos, el gasto en defensa *per*

cápita y la relación entre gasto en defensa y PIB de cada país para el año 2008¹. No obstante, conviene precisar que del gasto militar es difícil encontrar una definición aceptada por todas las instituciones y utilizada de igual forma por los gobiernos nacionales que, obviamente, son libres de configurar sus propias definiciones y composición (Quílez, 2005). Todo ello, como señala Brzoska (1995), dificulta la comparación internacional y la credibilidad de la información suministrada a los organismos e instituciones que se ocupan de su estudio.

CUADRO 3.- GASTOS DE DEFENSA EN LOS PAÍSES-OTAN. AÑO 2008

PAÍSES OTAN	GASTO EN DEFENSA (Millones de \$ corrientes)	GASTO EN DEFENSA /PIB %	GASTO EN DEFENSA PER CAPITA (\$)
Alemania	47.403	1,27	577
España	19.451	1,19	428
Francia	66.581	2,29	1.042
Italia	31.237	1,33	526
Países Bajos	12.274	1,40	748
Reino Unido	61.942	2,25	1.014
Turquía	14.243	1,80	191
Canadá	20.217	1,31	607
EEUU	574.940	4,02	1.886

FUENTE: Elaboración propia a partir de Pérez (2009).

Con las limitaciones señaladas, a partir de los datos reflejados en el cuadro 3 y de otros parámetros relacionados con el gasto de defensa, la posición global de España dentro del conjunto de los 23 países europeos de la OTAN se refleja en el cuadro 4.

CUADRO 4.- EVALUACIÓN DE LA POSICIÓN DE ESPAÑA EN EUROPA EN EL AÑO 2008

PARÁMETROS OTAN EUROPA	PUESTO
Población	6
PIB	5
PIB <i>per capita</i>	10
Presupuesto de Defensa	5
Presupuesto de Defensa <i>per cápita</i>	11
Presupuesto de Defensa respecto al PIB	19
Personal militar	8
Personal militar sobre población	18
Gasto por personal militar	9

FUENTE: Pérez (2009).

(1) En los países de la OTAN el gasto en defensa oscila entre el 0.72 % (caso de Luxemburgo) y el 4,02 del PIB de EE.UU. (Pérez, 2009).

2.2. Las peculiaridades de los procedimientos de contratación en el MINISDEF

Con carácter general, en los procedimientos de contratación para la adquisición de bienes y servicios, la actuación de la Administración Pública se dirige a promover la concurrencia de los oferentes, siendo el mercado, a través de sus mecanismos, el que determinará el precio que por definición habrá de considerarse como justo o razonable y del que se supondrá que cumple con las exigencias constitucionales de legalidad (Barea y Gómez, 1994).

En esta línea, la Ley 30/2007, de 30 de octubre, de Contratos del Sector Público (LCSP) señala en su artículo 26 el contenido mínimo del contrato, contemplando dentro del mismo como requisito el precio cierto o el modo de determinarlo. Por su parte, el artículo 75 de la LCSP, referido específicamente al precio de los contratos del sector público, establece una norma de actuación para los órganos de contratación, al disponer que éstos “cuidarán de que el precio sea adecuado para el efectivo cumplimiento del contrato mediante la correcta estimación de su importe, atendiendo al precio general de mercado, en el momento de fijar el presupuesto de licitación y ...”.

Sin embargo, en el ámbito de los bienes y servicios demandados específicamente por las FFAA, el mercado, por condicionantes de producto o por razones de seguridad, no responde, en todos los casos, a los supuestos competitivos. En ocasiones, se le considera como un mercado cautivo, sujeto a los condicionantes políticos y presupuestarios de cada estado (Álvarez y Fonfría, 2000), y con el hecho evidente de que en el sector industrial que trabaja para la defensa, existe un número reducido de empresas. La facturación de defensa en España, según la Dirección General de Armamento y Material (DGAM) (2009), se concentra en un grupo reducido de empresas: EADS-CASA, S.A. cubre más del 25% de la facturación de defensa y esta empresa, junto a Navantia, Indra, General Dynamics-Santa Bárbara Sistemas y Airbus Military cubren más del 50% de dicha facturación.

Por otra parte, el procedimiento negociado sin publicidad se utiliza en los supuestos tasados por la LCSP para cada tipo de contrato, entre los que se encuentran los siguientes: cuando la ejecución del contrato sólo pueda encomendarse a una determinada empresa a causa de sus características técnicas; cuando el objeto del contrato pueda ser declarado secreto o materia reservada; cuando su ejecución deba ir acompañada de medidas de seguridad especiales o cuando la protección de los intereses generales de la seguridad del Estado así lo exija. Como puede apreciarse, las circunstancias antes descritas, en mayor o menor medida, concurren en las adquisiciones de material militar que realiza el MINISDEF.

No obstante, en el procedimiento negociado no existe una licitación en sentido estricto y técnico-jurídico como ocurre en los procedimientos abiertos. Las ofertas a que se refiere el artículo 162 de la LCSP no son equiparables a las proposiciones de los interesados de

los artículos 144 y 151 del mismo texto legal para los procedimientos abierto y restringido, respectivamente. Ello se debe a que el precio u oferta económica es uno de los aspectos, quizá el fundamental, que se acuerda con los empresarios en el procedimiento negociado, sin que pueda quedar fijado con carácter inalterable en la oferta, a diferencia de lo que ocurre en las proposiciones.

Ante este panorama, el MINISDEF se ve abocado a efectuar sus encargos de suministros de armamento o de asistencia técnica generalmente a una única empresa, al no haber más que un único fabricante para cada tipo de equipos o sistemas de armas. En consecuencia, como apunta Huerta (2003), las características propias del mercado de defensa sin duda alguna afloran en materia contractual, obligando al MINISDEF a adjudicar la mayoría de sus contratos de fabricación, suministros y servicios por el procedimiento negociado a un número reducido de empresas (Contreras, 2005).

En este escenario, y con el fin de suplir los mecanismos del mercado y las limitaciones del procedimiento negociado, se han desarrollado en el MINISDEF procedimientos y análisis alternativos con la finalidad de determinar la razonabilidad del precio de los contratos adjudicados mediante procedimiento negociado, actuando así como garantes de la aplicación eficiente de los recursos públicos. Para dar respuesta a la problemática planteada, el MINISDEF ha recurrido a las técnicas aplicadas por otros países pertenecientes a la OTAN con mayor experiencia en la aplicación de la auditoría de contratos.

3 EXPERIENCIAS INTERNACIONALES

Para conocer el estado del arte en otros países incluimos una breve comparación internacional referida a cuatro países: EE.UU., Reino Unido, Francia y Noruega. La distinta fuerza o influencia de las grandes empresas de la industria de la defensa y el volumen económico del gasto en defensa en el marco económico de cada país han dado lugar a distintos desarrollos de las auditorías de costes y precios. Las razones que justifican la elección de estos países para nuestro estudio son diversas. En el caso de EE.UU. y el Reino Unido, son los países que más experiencia tienen en el terreno del análisis de costes y precios y en el de la auditoría de contratos en las adquisiciones de material de defensa (Kirat, Bayon y Blanc, 2003). En el caso de EE.UU., además, su inclusión se debe a que su metodología constituye la fuente inspiradora de la española, aparte de ser la mayor potencia militar en la esfera internacional, y del elevado volumen de recursos económicos destinados al gasto en defensa. Por su parte, Francia y el Reino Unido son representativos de países europeos que cuentan con una presencia muy activa en la OTAN con importantes presupuestos en defensa. La razón de la incorporación de Noruega se debe al conocimiento de sus procedimientos, gracias al contacto directo que

surgió entre el Grupo de Evaluación de Costes y la *Contract Audit Branch* noruega con motivo de la adquisición por parte de la armada noruega de las fragatas F-310 a la empresa española Navantia.

EE.UU. cuenta con dos organismos clave en la ejecución de la auditoría de contratos y en la elaboración e interpretación de las normas de costes con arreglo a las cuales los contratos son sometidos a procesos de auditoría: *Defense Contract Audit Agency* (DCAA) y *Cost Accounting Standards Board* (CASB).

Para la aplicación efectiva del modelo de control de costes y precios de los contratos de defensa, el CASB impone a los contratistas y subcontratistas del Departamento de Defensa, las siguientes obligaciones (Bedingfield y Rose, 1985): el cumplimiento de las *Cost Accounting Standards* (CAS) en el proceso de cálculo de sus costes; la cumplimentación de un cuestionario (*disclosure statement*) detallado con los criterios y prácticas de contabilidad de costes aplicadas; la sujeción a una cláusula contractual que faculta a la DCAA para auditar los costes calculados y, por tanto, utilizados en la determinación y fijación del precio de sus ofertas o contratos; y, el establecimiento de un acuerdo sobre el ajuste del precio de un contrato, revisable cuando los contratistas no cumplen con las CAS o se detectan fallos en la consistencia de las prácticas declaradas, derivándose de estas situaciones un incremento de costes para los contratos del gobierno.

Por otra parte, y complementando el sistema de control establecido, las principales funciones de la DCAA, como órgano auditor de los contratos de defensa son (Lynn, 1975) las siguientes: revisar los *disclosures statements* para asegurar que las prácticas descritas están de acuerdo con las CAS, así como con los principios de costes contenidos en las correspondientes regulaciones de adquisiciones; examinar que las prácticas actuales de contabilidad del contratista son congruentes con las CAS y con las normas que regulan las compras, con el fin de asegurar que las prácticas aplicadas son acordes con las prácticas declaradas; y, en su caso, evaluar las propuestas de ajustes de precios de los contratistas de acuerdo con las normas y regulaciones del CASB.

Sobre la base de estas revisiones, los auditores de la DCAA asesoran y aconsejan al órgano de contratación –en su calidad de personas autorizadas por el gobierno para negociar, administrar y perfeccionar contratos– acerca de la razonabilidad de los costes aplicados en la valoración de los nuevos contratos, y también sobre la conformidad de los costes que han sido incurridos en la ejecución de los contratos celebrados y que han sido tomados como base para la fijación de los precios de los contratos (DCAA, 2004).

En el contexto de las adquisiciones de los equipamientos de defensa mediante contratos no competitivos, el Departamento de Defensa del Reino Unido (MoD) ha diseñado unos mecanismos que tratan de reproducir las circunstancias existentes en las compras que se

realizan en un escenario de competencia. El objetivo perseguido por el MoD británico es tratar de asegurar que los precios acordados en los contratos no competitivos respondan aproximadamente al valor de mercado y que los contratistas obtengan un beneficio justo. Los dos principales instrumentos utilizados a tal efecto son el acuerdo con la Confederación de la Industria Británica (CBI)², conocido como el acuerdo de 1968 (*The 1968 Agreement*), y la política desarrollada por el MoD denominada *No Acceptable Price No Contract* (NAPNOC) “no precio aceptable no contrato”.

El Acuerdo de 1968 entre el gobierno y la CBI establece que las adquisiciones no competitivas del gobierno deben basarse en tres elementos claves: la fórmula del beneficio (*The Profit Formula*) que determina la rentabilidad que deberían obtener los contratistas en los contratos no competitivos; el principio de igualdad de información (*Equality of Information*) entre las dos partes contratantes, donde cada una revela datos que son relevantes para acordar un precio justo y razonable; y la auditoría de contratos (Post-Costing), mediante la cual, una vez finalizado el contrato, se puede determinar el coste actual incurrido en la ejecución del contrato (*Review Board for Government Contracts* (RBGC), 2006).

La auditoría del coste de los contratos (*Post-Costing*) constituye una pieza importante del principio de la igualdad de información. El régimen del *Post-Costing* permite a cualquier parte involucrada en un proceso de compra dirigirse a la agencia de revisión RBGC si considera que la diferencia entre el coste acordado en el momento de la fijación del precio y el coste posterior revisado es consecuencia de la desigualdad de información en el momento de la fijación del precio del contrato (National Audit Office, 2001). La revisión posterior del cálculo del coste de los contratos está basada en el derecho que posee el MoD de acceder a la información del contratista a fin de comprobar los costes incurridos en un contrato no competitivo y poder compararlos con los estimados en el tiempo en que el precio del contrato fue acordado.

El derecho a realizar esta revisión o auditoría es ejercitado por el MoD selectivamente y se aplica con carácter general a los contratos no competitivos y sus modificaciones, incluyendo los contratos sometidos al principio de NAPNOC valorados en más de 5 millones de libras (MoD, 2006).

En Francia, el sistema legal de evaluación de costes de los contratos públicos, incluidos los de defensa, presenta dos pilares: el artículo 54 de la *Loi de Finances pour 1963* (nº 63-156 du 23 Février 1963), y el artículo 125 del *Code des Marchés Publics* de 2006 denominado *Contrôle du coût de revient des marchés publics de l'État*. El derecho del Estado francés a auditar los costes de los contratos y la correspondiente obligación para las empresas que contratan con éste tiene su raíz legal en el artículo 54 de la *Loi de Finances pour 1963*.

(2) La CBI representa los intereses de los contratistas involucrados en contratos no competitivos para el gobierno.

Los casos en que surge esta obligación para las empresas titulares de contratos con el Estado y los establecimientos públicos son los siguientes: contratos de obras, suministros y servicios en los que por la complejidad de las técnicas, el pequeño número de empresas competentes, o por razones de secreto o urgencia imperiosa no han permitido recurrir a la competencia o bien ésta no ha funcionado eficazmente. En estos casos, a los contratistas se les exige que reseñen todos los elementos técnicos y contables del precio de coste de las prestaciones que forman parte del objeto del contrato. Las empresas tienen la obligación de permitir y facilitar la verificación de la exactitud de los datos reseñados por parte de los agentes de la Administración, bien de forma documental o *in situ* en la propia empresa.

Las condiciones en que se realiza la auditoría de costes de los contratos que celebran los órganos de contratación del MoD de Noruega con las empresas contratistas se contienen en el capítulo 113 de las *Norwegian Defence Acquisitions Regulations (Ministry of Defence, 2008)*. Las normas sobre el control de los elementos de coste de los contratos públicos de defensa en Noruega se recogen en la disposición *Form 5055 General Terms For Cost Control (Ministry of Defence, 2007)*.

Respecto al ámbito de aplicación de la auditoría de contratos en la contratación del MoD noruego, cabe señalar que, con carácter general, la auditoría de contratos se lleva a cabo en los casos de adquisiciones realizadas mediante procedimiento negociado cuando no existe un marco de competencia efectivo, o cuando el cálculo de los costes está sometido a incertidumbres calificadas como significativas. También se realiza en contratos de precios máximos con incentivos y en entornos competitivos cuando el contrato no se adjudica a la oferta económica más ventajosa o existen sospechas sobre la existencia de acuerdo de precios. La auditoría de contratos puede ser realizada con independencia del tipo o modalidad del contrato escogido.

En principio se establece un límite de precio de 1.000.000 de NOK (Coronas noruegas) sin IVA para la aplicación del control de costes del contrato. No obstante, en el caso de contratos de importes inferiores, el control sólo se efectúa cuando especiales circunstancias lo justifiquen, valorándose, en todo caso, los costes que conlleva el disponer y acceder a la documentación.

En el cuadro 5 se presentan de forma concisa los principales rasgos de la auditoría de costes y precios en los países analizados, a partir de los cuales se pueden establecer las diferencias y similitudes existentes entre ellos.

(3) Ansakaffelsesregelverk for Forsvaret ARF.

CUADRO 5.- NORMAS RELATIVAS A LAS AUDITORÍAS DE CONTRATOS DE DEFENSA

	EE.UU.	REINO UNIDO	FRANCIA	NORUEGA
Normativa reguladora	■ <i>Directiva DoD 510536 Defense Contracts Audit Agency, de 9 de junio de 1965</i> ■ <i>Contract Audit Manual</i>	■ <i>Profit Formula Agreement 1968</i> ■ <i>Equality of Information Pricing Statement</i> ■ <i>Post Costing: DEFCONs 648A, 650A, 651A, 695 y 696</i>	■ <i>Art. 54 Loi de finances pour 1963</i> ■ <i>Art. 125 Code des Marchés Publics 2006: “Contrôle du coût de revient des marchés publics de l’Etat”</i> ■ <i>Décret 64-4 du 6 janvier 1964, organisant les modalités du contrôle des prix de revient pour certains marchés</i>	■ <i>Norwegian Defence Acquisitions Regulations Part 11 Kostnadskontroll</i>
Órgano auditor	■ <i>Defense Contracts Audit Agency</i>	■ <i>Specialist Procurement Services</i>	■ <i>Comité des Prix de Revient des Fabrication d’Armement</i> ■ <i>Service d’Enquête de Coûts de l’Armement</i>	■ <i>Contract Audit Branch</i>
Tipos de control	■ <i>A priori</i>: revisión de precios, análisis de costes o auditorías de ofertas ■ <i>A posteriori</i>: auditoría de contratos	■ <i>A priori</i>: DEFCON 643 y Principio de igualdad de información ■ <i>A posteriori</i>: <i>Post-Costing</i>	■ Control <i>a priori</i>: antes de la negociación y de la adjudicación ■ Control <i>a posteriori</i>: una vez finalizado el contrato	■ <i>A priori</i>: sobre proposiciones y ofertas ■ <i>A posteriori</i>: auditoría de contratos
Funciones de los órganos auditores	■ Asesoramiento a los órganos de contabilidad y contratación sobre la razonabilidad de los costes estimados. ■ Auditoría de los costes incurridos en los contratos. ■ Apoyo a la negociación, administración y liquidación de los contratos. ■ Proteger el interés del gobierno.	■ Crear una base de datos del <i>Post-Costing</i>. ■ Revisar los costes estimados y los incurridos. ■ Estudio y valoración de precios en los contratos no competitivos. ■ Examen del coste y de la gestión financiera de los contratistas del MoD. ■ Tasación del precio propuesto en los contratos no competitivos.	■ Control <i>a priori</i>: Como condición previa para la negociación. ■ Revisión de los costes incurridos en los contratos. ■ Alimentar bases de datos sobre coste futuros de la DGA y servir de experiencia para el planeamiento y negociación en la adjudicación de contratos futuros.	■ Asesoramiento al órgano de contratación orientado a la negociación de los contratos. ■ Control de costes incurridos después de haberse efectuado la entrega total o parcial del objeto del contrato. ■ Proporcionar información financiera y de asesoría referente a evaluaciones de costes en el curso de las negociaciones de los contratos, incluyendo la negociación sobre el acuerdo final del precio.

Objeto de la revisión	■ Las propuestas de precios de los contratos. ■ Los CASB-DS1. ■ El cumplimiento de las CAS. ■ Sistema de control interno. ■ Costes realmente incurridos en los contratos. ■ Información financiera de la empresa. ■ Datos de coste de los contratistas y sobre sus operaciones. ■ Evaluar las propuestas de ajuste de precios de los contratistas que son requeridos por el CASB.	■ Chequear la adecuación y exactitud de los procedimientos utilizados en las estimaciones y obtener información útil para el futuro. ■ El QMAC. ■ Las declaraciones de igualdad de información. ■ Bases de datos de coste del contratista. ■ Costes incurridos en la ejecución del contrato ■ La fórmula del beneficio y la posible existencia de ganancias inadmisibles para los contratistas.	■ La contabilidad analítica del contratista. ■ Balances, cuenta de pérdidas y ganancias y cuenta de explotación. ■ Documentos que soportan el cálculo de los costes de producción. ■ Sistemas contables, métodos de registro contable y de seguimiento contable. ■ Verificar los registros contables. ■ Los costes incurridos. ■ Los EVC. ■ Comprobar la veracidad de los presupuestos y propuestas de los precios presentados por las empresas en el momento de fijar el precio del contrato.	■ Toda la información sobre los costes y beneficios relativos a un contrato. ■ Elementos de costes estimados individuales y los criterios de afectación utilizados recogidos en la oferta. ■ Evaluación técnica y financiera del contratista. ■ El cálculo de la curva de aprendizaje. ■ La concordancia de los costes del contrato con la Form 5055.
Consecuencias derivadas de la evaluación de costes: casos en que procede ajustes de precios	■ Cuando se establece la cláusula de precio fijo con ajuste económico. ■ Cuando el contratista no cumple con las CAS o se detectan fallos en la consistencia de las prácticas declaradas, derivándose de estas situaciones un incremento de costes para el gobierno.	■ Revisión de precios, si la diferencia entre el coste posterior y el coste estimado se debe a la desigualdad de información en el momento de fijar el precio. ■ La existencia de una ganancia o pérdida desproporcionada.	■ En los casos de contratos de costes reembolsables y contratos con precio provisional. ■ En el resto de tipo de contratos no se producen ajustes económicos. Su función será alimentar base de datos para futuras contrataciones.	■ En los casos de contratos de costes reembolsables y en los de precio máximo con incentivos.

FUENTE: Elaboración propia.

4 LA AUDITORÍA DE COSTES Y PRECIOS: EL CASO ESPAÑOL

La auditoría de costes y precios en España es una manifestación de la auditoría pública, realizada sobre una empresa por un órgano de la Administración General del Estado, el Grupo de Evaluación de Costes (GEC).

Hasta la fecha, en España, la auditoría de costes y precios centra su atención en la actividad desarrollada por los órganos de contratación en las adquisiciones de determinados bienes y servicios para la defensa. Esta actividad auditora la entendemos plenamente reconducible dentro de la auditoría operativa.

Dentro de las modalidades de la auditoría operativa, la auditoría de costes y precios puede ser caracterizada como una auditoría de economía y eficiencia, en tanto que proporciona información útil para que los órganos de contratación puedan adquirir bienes y servicios a los mejores precios o a precios admisibles y razonables. En nuestra opinión, es fundamentalmente una auditoría de economía, más que de eficiencia, cuyo objeto de análisis y revisión es el precio en sus dos componentes: coste y beneficio. En la medida en que se consigan los bienes y servicios que se requieren al menor coste, con la calidad y en la cantidad apropiadas, se estará logrando simultáneamente una mayor eficiencia en la actuación de los órganos de contratación.

El nacimiento de la auditoría de costes y precios surge en España como una exigencia derivada de la participación en programas internacionales de armamento. Se trata de cumplir con los requisitos y obligaciones que conllevan la cooperación internacional en esta materia y en la cual los países de la OTAN cuentan con una larga tradición en lo concerniente al control económico de las adquisiciones de material de defensa.

De este modo, el GEC se gesta en 1988 como consecuencia de lo estipulado en la sección quinta del *Memoranda of Understanding* del programa para la definición de la colaboración, desarrollo, producción y apoyo logístico del sistema de armas Eurofighter 2000, que exigía que se auditasen los paquetes asignados a las empresas de los países firmantes del mismo radicadas en su territorio (Gómez, 2006).

A juicio de Arias (2004), la auditoría de costes y precios tiene como finalidad principal proporcionar a las autoridades o entidades que la requieran una opinión respecto a los datos o documentos revisados, fundamentada en evidencias y emitida con arreglo a pautas regladas. De esta manera, sus usuarios obtienen información relevante en relación con la negociación y fijación de los precios y con el cumplimiento de las normas que para el cálculo de los costes (NODECOS⁴) deben aplicar las empresas que participan en los programas de defensa.

(4) Estas normas de costes están recogidas en el Anexo de la Orden del Ministerio de Defensa 238/1998, de 15 de octubre, sobre presentación y auditoría de ofertas y normas sobre los criterios a emplear en el cálculo de costes de determinados contratos de suministro, de consultoría y asistencia y de los servicios del Ministerio de Defensa que se adjudiquen por el procedimiento negociado.

El modelo español de auditoría de costes y precios presenta unas características que podemos sintetizar de acuerdo a la siguiente estructura: a) organismos de administración y control de las compras de material de defensa; b) normas sobre el control de costes y precios en los contratos de defensa; c) normativa sobre el ejercicio de la auditoría de costes y precios; d) esquema del proceso metodológico seguido para su aplicación; y, e) resultados obtenidos mediante su aplicación.

a) Organismos de administración y control

En el cuadro 6 se resumen los principales organismos implicados en la administración y el control de las compras de material de defensa.

CUADRO 6.- ORGANISMOS DE ADMINISTRACIÓN Y CONTROL DE LAS ADQUISICIONES DE MATERIAL MILITAR EN ESPAÑA

Órganos encargados de la realización de la auditoría de contratos	■ Dirección General de Asuntos Económicos (DIGENECO) por medio del Grupo de Evaluación de Costes
Órganos para interpretar las normas de costes y resolver las diferencias entre administración y contratistas	■ DIGENECO ■ Junta Consultiva de Contratación Administrativa (Ministerio de Economía y Hacienda) ■ Jurisdicción contenciosa administrativa
Órganos encargados de las adquisiciones	■ Dirección General de Armamento y Material (DGAM) ■ Órganos de contratación de los distintos ejércitos con competencias desconcentradas o delegadas para contratar
Órganos directivos, de apoyo, coordinación, etc. en materia de contratación	■ Dirección General de Armamento y Material ■ Subdirección General de Contratación (DIGENECO) ■ Junta Consultiva de Contratación Administrativa
Órganos de control del gasto público	■ Tribunal de Cuentas ■ Intervención General de la Administración del Estado ■ Intervención General del Ministerio de Defensa

FUENTE: Elaboración propia.

De la información contenida en el cuadro 6 se puede destacar, entre otras cuestiones, la referida a la ubicación del órgano que realiza las auditorías de costes y precios de los contratos, el cual depende orgánica y funcionalmente del MINISDEF, o, en otros términos, que no existe en España un órgano independiente que asuma la función de intérprete de

las normas de costes, como sí ocurre en EE.UU. y en Gran Bretaña. Tampoco existe en España ningún organismo específico que resuelva las posibles controversias que puedan producirse entre contratistas y el MINISDEF por discrepancias en la aplicación de las normas de costes en los contratos de defensa. Más bien parece que el MINISDEF, a través de distintos órganos, es en alguna medida, juez y parte en la cuestión, dada la existencia de intereses comunes con los órganos de contratación y, por tanto, la falta de independencia del auditor respecto al destinatario y usuario del informe de auditoría. No obstante, existe un órgano consultivo especialista en materia de contratación, dependiente del Ministerio de Economía y Hacienda, pero no en materia de contabilidad de costes. Como última instancia, las partes pueden recurrir ante la jurisdicción contenciosa administrativa para resolver sus diferencias.

Si nos referimos a las instancias encargadas de las adquisiciones, cabe destacar la importante reducción de órganos de contratación que dentro del MINISDEF se ha llevado a cabo. Se ha pasado en pocos años de 300 órganos de contratación a 160 en 2007. Igual que ha sucedido en Reino Unido, se han centralizado las compras de los principales sistemas de armas de los ejércitos españoles en la DGAM, principal órgano directivo y coordinador de la política de adquisiciones.

La Subdirección General de Contratación, dentro de la Dirección General de Asuntos Económicos, tiene como misiones la elaboración de proyectos normativos sobre contratación en el MINISDEF, la redacción de propuestas para mejorar y racionalizar la contratación administrativa en él, la confección de informes de contratación, etcétera.

La fiscalización de la actividad contractual de los órganos de contratación del MINISDEF recae, en principio, en un órgano de control interno propio de este ministerio, como es la Intervención General del MINISDEF. Además, fuera del ámbito de la Administración, el Tribunal de Cuentas es el supremo órgano fiscalizador de la actividad económico-financiera de los órganos y entidades de todo el sector público. Por tanto, sus misiones son el control del gasto público y el enjuiciamiento de la actividad económica desarrollada por órganos de la Administración Pública, funciones distintas a las que desarrolla el GEC del MINISDEF. Como puede apreciarse, destaca, al igual que ocurre en los países citados en el punto 3, la ausencia de una interacción clara entre el MINISDEF y el Ministerio de Economía y Hacienda en los procedimientos de control de los contratos de defensa mediante la aplicación de la auditoría de costes y precios.

b) Normas sobre el control de costes y precios

Los rasgos más notables del control de costes y precios se recogen en el cuadro 7:

CUADRO 7.- EL CONTROL DE COSTES Y PRECIOS
EN LOS CONTRATOS DE DEFENSA EN ESPAÑA

Normas de costes	■ NODECOS
Composición del coste del contrato	■ Coste completo
Estructura y contenido de las normas de costes	■ Directrices generales para el cálculo de costes ■ Normas relativas a factores de costes específicos ■ Normas relacionadas con los criterios para la asignación de algunas agrupaciones de costes
Cuestionario o declaración de costes	■ Instrucción 128/2007 del SEDEF: - Formato para la presentación de cotizaciones y ofertas - Formato para la declaración de costes incurridos
Ámbito de aplicación	■ Contratos de suministro de fabricación, de consultoría y asistencia y de los servicios, cuyo presupuesto no sea inferior a 901.518,16 € adjudicados por el procedimiento negociado
Obligaciones impuestas a las empresas	■ Presentar la información sobre costes de acuerdo con un formato normalizado ■ Someterse a los procesos de evaluación de costes: auditorías de ofertas, de precios y costes unitarios y de costes incurridos. ■ Confeccionar sus estados contables de acuerdo con las pautas dictadas por el MINISDEF. ■ Conservar la documentación sobre los costes del contrato durante 5 años. ■ Permitir y facilitar la realización del control del contrato, bien de forma documental o <i>in situ</i> en sus propias instalaciones
Nacimiento del derecho de la Administración a la auditoría de costes	■ Pliego de cláusulas administrativas y, además, cláusula específica incluida en el contrato entre las partes

FUENTE: Elaboración propia.

El funcionamiento de los mecanismos de control de costes y precios en los contratos de defensa en España no difiere sustancialmente de los implantados en otros países que cuentan con una mayor experiencia en este terreno, como EE.UU, Reino Unido, Francia y Noruega. La composición del coste contenido en los contratos que celebra el MINISDEF responde a un enfoque de coste completo de las actividades implicadas en su ejecución más un margen razonable de beneficio.

La estructura de las NODECOS está más próxima a las CAS estadounidense que a las normas de los países europeos, lo cual se debe a que fueron aquéllas sus normas inspiradoras. Al igual que las CAS, las NODECOS no entran en el análisis del beneficio

de los contratos, pero en cambio, sí realizan una enumeración y tratamiento de los costes declarados no admisibles, cuestión esta que no se realiza en las CAS.

El ámbito de aplicación de las normas de costes españolas contempla dos elementos: tipo de contrato por el objeto (fabricación, suministro, consultoría y asistencia y de los servicios) y cuantía (901.518,16 €), aunque opcionalmente, se pueda aplicar a los de presupuesto inferior a dicho importe. No obstante, no se aplicarán en aquellos contratos en que el órgano de contratación así lo acuerde razonadamente, teniendo en cuenta las características y circunstancias del acuerdo a celebrar. Por otra parte, desde el punto de vista subjetivo, se hace referencia a los agentes principales de los contratos, pero no se alude expresamente a las obligaciones de los subcontratistas –salvo en la Instrucción 128/2007 de la Secretaría de Estado de la Defensa (SEDEF)–.

Aunque la selección y la priorización de los trabajos de auditoría a ejecutar los realiza el GEC a la vista de las peticiones realizadas por los órganos de contratación del MINISDEF, los proyectos cuyo seguimiento y control se realizan con más profundidad están relacionados con los programas especiales de modernización de las fuerzas armadas (fragatas F-100; avión de combate EF-2000; carros de combate Leopard; aviones de transporte A-400M; submarinos S-80; buque de proyección estratégica LLX; vehículos blindados Pizarro y Helicópteros Tigre). Esta mayor atención se justifica por su gran envergadura económica –20.309 millones de euros–, por su mayor complejidad, y otros factores de incertidumbre.

Los cuestionarios donde se reflejan los precios y costes de los contratos están diferenciados, según se trate de auditorías de ofertas o de costes incurridos, aunque formalmente son muy similares. Éstos son muy detallados pero se centran únicamente en la descripción de los elementos de coste, y no trata otros datos más generales sobre los sistemas de gestión del contratista, como sucede con los cuestionarios de EE.UU. (*The Disclosure Statement*) y Reino Unido (*The Questionnaire on Method of Allocation of Costs*). Las obligaciones que se les imponen a los contratistas de defensa son muy similares a las implantadas en otros países de nuestro entorno económico y militar. En el caso de EE.UU. y Reino Unido parece que son algo mayores debido a la existencia de organismos –CASB y RBGC– que establecen cargas suplementarias sobre los contratistas.

La configuración de la auditoría de costes y precios en España como un derecho de la Administración, exige que el mismo conste por escrito, no sólo en los pliegos de cláusulas administrativas particulares sino también en el contrato celebrado entre el contratista y el órgano de contratación del MINISDEF.

c) Normativa sobre el ejercicio de la auditoría de costes y precios

En el cuadro 8 puede verse un resumen de las principales características de la normativa sobre la auditoría de costes y precios.

CUADRO 8.- NORMAS RELATIVAS A LAS AUDITORÍAS DE CONTRATOS DE DEFENSA EN ESPAÑA

Normativa reguladora	■ OM 238/1998, de 15 de octubre, sobre la presentación y auditoría de ofertas y normas sobre cálculo de costes en ciertos contratos del MINISDEF. ■ Instrucción 128/2007 del SEDEF, sobre los procedimientos para la prestación de los servicios de análisis de costes y precios en el ámbito del MINISDEF.
Tipos de control	■ Antes de la adjudicación del contrato: auditorías de las ofertas presentadas por las empresas; auditoría de los precios y costes unitarios de las empresas. ■ Después de la adjudicación del contrato: auditoría de los costes incurridos en la ejecución del contrato.
Funciones de los órganos auditores	■ Servicios de apoyo al planeamiento de recursos, a la presupuestación de los programas del MINISDEF. ■ Servicios de apoyo a la negociación con las empresas, a la fijación de los precios de los contratos. ■ Servicios de apoyo a la gestión de los órganos directivos y ejecutivos del Departamento.
Objeto de la revisión	■ La razonabilidad técnica y económica de los factores de costes (directos e indirectos) que integran los precios de las ofertas. ■ La asignabilidad de los costes al contrato del MINISDEF. ■ Si los costes expresan la imagen fiel de los costes incurridos en la ejecución del contrato. ■ El cumplimiento de las NODECOS por parte de la empresa.
Consecuencias derivadas de la evaluación de costes: casos en que procede ajustes de precios	■ En los casos de contratos de costes reembolsables, contratos con precio provisional y en los de precio máximo con incentivos. ■ En el resto de tipo de contratos no se producen ajustes económicos. Su función será alimentar base de datos para futuras contrataciones.

FUENTE: Elaboración propia.

De la información que recoge en el cuadro 8, podemos resaltar que la auditoría de costes y precios sólo se aplica al ámbito de los contratos de defensa y no al resto de contratos que celebra la Administración Pública española, a diferencia de EE.UU., Reino Unido y Francia, que sí extienden este tipo de auditoría al resto de contratos públicos. Igualmente, se observa cómo la normativa sobre auditoría de costes y precios en España es muy reducida, aunque debe dejarse constancia de los esfuerzos que se están realizando actualmente para regular su práctica.

Respecto a los tipos de controles que se ejercen, en función del momento en que se realizan y la finalidad con que se practican, no se observan grandes diferencias con la práctica que se realiza en los países mencionados.

En cuanto a las funciones que ejerce el GEC y el objeto de la revisión, podemos agruparlas en: (a) revisión y control de los costes de los contratos, (b) asesoramiento a los órganos de contratación y (c) creación de bases de datos sobre costes y precios. El objeto de la revisión se centra fundamentalmente en la razonabilidad y la adecuada imputación de los costes, su ajuste a las normas de costes vigentes y el estudio de los márgenes de beneficio.

Respecto a las consecuencias que se derivan de la práctica de las auditorías de costes incurridos, la legislación española establece que la misma no producirá efectos económicos para ninguna de las partes contratantes. Lógicamente, se está refiriendo al caso normal de un contrato cuyo precio cierto se ha fijado antes del comienzo de su ejecución. Sin embargo, cuando se utilizan las nuevas formas para fijar el precio de los contratos, la auditoría de costes incurridos se convierte en el instrumento necesario para la determinación del precio definitivo de un contrato con el MINISDEF.

d) Proceso metodológico

Los aspectos más destacados del proceso metodológico seguido por el GEC para realizar la auditoría de costes y precios se recogen en el gráfico 1.

GRÁFICO 1.- ESQUEMA DEL PROCESO METODOLÓGICO DE LA AUDITORÍA DE COSTES Y PRECIOS

En este proceso se pueden identificar seis fases:

1.^a) Actuaciones preparatorias del contrato. Los órganos de contratación del MINISDEF incorporan en los pliegos de cláusulas administrativas particulares, por un lado, la obligación del contratista de presentar de una forma determinada y detallada su oferta conforme a un modelo establecido por el MINISDEF, a fin de facilitar la realización de su auditoría y la de los costes incurridos, y, por otro lado, la obligación de conservar la documentación contable durante el plazo fijado en la normativa fiscal. Igualmente, se refleja el derecho del MINISDEF a auditar tanto la oferta como los costes realmente ocasionados en la ejecución del contrato sin que de esta auditoría puedan derivarse ajustes económicos. El órgano de contratación, siempre que el expediente no sea de los de cuantía indeterminada, realiza una valoración económica de los trabajos que comprende el contrato, la cual constituirá el límite presupuestario del gasto del expediente.

2.^a) Presentación de ofertas. La empresa que pueda cumplir el requerimiento, presentará una oferta en la que se detallará el planteamiento técnico con el que resolver el trabajo que se le pide, y junto a ella, una declaración relativa al precio ofertado para la ejecución del contrato, elaborada de acuerdo con el modelo aprobado por la Instrucción 128/2007 de la SEDEF. Dicha declaración además comprenderá la manifestación de que dichos costes han sido calculados conforme a las NODECOS.

3.^a) Análisis de costes y precios. Cuando el objeto del contrato se refiera a bienes o servicios sobre los que se posee experiencia y un conocimiento claro por haberse contratado anteriormente, el órgano de contratación realiza el análisis del precio incluido en la oferta y, si lo declara suficiente, abre el proceso de negociación con la empresa. Sí del análisis de precios se concluye que no existe competencia suficiente o bien, aun existiendo un mercado competitivo, las proposiciones presentadas no responden a los precios de mercado, o bien cuando no existen antecedentes del objeto del contrato, o cuando éstos son insuficientes, se realiza un análisis de costes, cuya finalidad es la de contribuir a formar una opinión dirigida a establecer el grado con el que la oferta y los datos de costes que la sustentan reflejan los gastos de ejecución del contrato, considerando un nivel razonable de economía y eficiencia.

4.^a) Auditoría de oferta. Si los resultados de los análisis de costes y precios no fuesen satisfactorios, la oferta del contratista será auditada por el MINISDEF que, de resolver las incertidumbres existentes con la emisión del correspondiente informe, declarará la oferta suficiente abriendo el proceso de negociación.

5.^a) Negociación. Con la información procedente de los análisis de costes y precios o de la auditoría de ofertas previamente realizados, el órgano de contratación procede a la negociación con las posibles empresas adjudicatarias. En esta fase se resuelven con el

contratista las dudas y cuestiones planteadas sobre los datos contenidos en la oferta, y se eliminan las diferencias, tanto técnicas como económicas, que se hubieran puesto de manifiesto en los análisis de costes y/o precios practicados. Si la negociación deviene en acuerdos entre las partes, éstos deben documentarse y ser aprobados por ellas, determinando un precio cierto del contrato. El precio resultante de esta negociación más el impuesto sobre el valor añadido forman el precio cierto, total o por unidad que percibirá el contratista a su cumplimiento, según el calendario de pagos pactado.

6.ª) Auditoría de costes incurridos. En el supuesto de precios fijados de forma provisional se suele establecer un precio máximo del contrato a ejecutar y se contrata bajo la modalidad de precio según costes, también denominado “contrato de reembolso de costes” o “de costes-costas”. En esta modalidad, el MINISDEF paga los costes más un incentivo de beneficio que se puede fijar comparando los costes actuales con los objetivos de costes, ajustando el beneficio dentro de un máximo y un mínimo negociados. En esta ocasión, la auditoría de costes incurridos sí tendrá repercusión en la determinación de los costes que debe rembolsar la Administración al contratista, y en definitiva, en el precio que se ha de pagar a éste.

e) Resultados obtenidos

Finalmente, para valorar los resultados obtenidos por el GEC en el ejercicio de sus funciones, nos referimos principalmente a la cuantificación de los ajustes logrados en el desarrollo de sus trabajos a lo largo del periodo 2004-2007 (últimos datos publicados por el MINISDEF).

En el cuadro 9 se reflejan los resultados obtenidos por los órganos de contratación del MINISDEF mediante la utilización de la auditoría de costes y precios en las distintas modalidades que se señalan en la Instrucción 128/2007 de la SEDEF.

De los datos contenidos en el cuadro 9, referidos al periodo 2004-2007, podemos destacar tres hechos que juzgamos relevantes. En primer lugar, el ahorro total en el presupuesto del MINISDEF ha sido de 270 millones de euros; el ahorro global representa el 7,61 % de los 3.549 millones que ha revisado el GEC. Por otra parte, es de resaltar que los mayores ahorros, en términos absolutos y relativos, se han producido a través de las auditorías de ofertas, al obtener un ahorro del 8,3 % respecto al importe ofertado por las empresas, lo que supone un ahorro de 244 millones de euros. El tercer aspecto remarcable ha sido la creciente participación del GEC en el procedimiento de aprobación de las órdenes de proceder del SEDEF, lo cual ha supuesto un ahorro porcentual previo en los contratos del 6,10 % del importe revisado.

CUADRO 9.- RESULTADOS OBTENIDOS POR EL GEC EN EL PERIODO 2004-2007
(Importes en millones de euros)

FUNCIÓN	TIPO DE TRABAJO	N.º DE TRABAJOS	BASE (M €)	AJUSTES (M €)	% AHORRO
Análisis de costes y precios de empresas	Estimación de precios y costes	2	0,00	0,00	
	Auditoría de ofertas y cotizaciones	24	2.939,71	243,73	8,29
	Auditoría de costes unitarios	24	0,00	0,00	
	Auditoría de costes incurridos	23	569,54	23,86	4,19
	Análisis costes/precios ejecución contratos	27	0,00	0,00	
	TOTAL	100	3.509,25	267,59	7,63
Análisis de costes ámbito MINISDEF	Análisis del coste de los servicios públicos	3	0,00	0,00	
	Análisis del coste de las actividades	1	0,00	0,00	
	TOTAL	4	0,00	0,00	
Informes Previos Órdenes de Proceder		496	40,00	2,44	6,10
TOTAL (2004-2007)		600	3.549,25	270,03	7,61

FUENTE: MINISDEF (2008).

Los ajustes expresados anteriormente, referentes tanto a las auditorías de ofertas y de costes incurridos, proceden de la comparación entre las cifras contenidas en la base de auditoría (documento de carácter oficial que presentan las empresas y donde se contienen todos los componentes del precio del producto e implícitamente queda desarrollada la estructura de costes del mismo) y los costes considerados admisibles por el GEC según las NODECOS, o bien, según criterios de contabilidad de gestión generalmente aceptados. De esta comparación surgen los costes con reparos que significan ajustes sobre la base de auditoría. El estudio de estas discrepancias se basa en la realización de los análisis de la razonabilidad técnica del consumo de los factores de producción y de la razonabilidad económica de los costes estimados que se incluyen en la base de inicial de auditoría. Por otra parte, los ahorros logrados en estos controles se localizan principalmente en las revisiones sobre el consumo de la mano de obra directa, tanto propia como subcontratada, y en el cálculo de los recargos por costes indirectos de fabricación, de manipulación de materiales y los de gastos generales y de administración.

Por último, para apreciar más claramente cómo se está aplicando la auditoría de costes y precios y conocer las actuaciones del GEC y de la empresa contratista en el proceso de

fijación de los precios de los contratos, presentamos los resultados obtenidos durante el periodo 1990-2003 en un estudio realizado sobre la empresa Indra Sistemas S.A.

Los costes en los contratos con el MINISDEF, según lo establecido en las normas primera, duodécima y decimotercera de las NODECOS, se pueden clasificar en “costes admisibles” y “costes no admisibles”. Para determinar si un coste es admisible o no, se utilizan como criterios varios parámetros que se contienen en la norma primera, y que son: (1) su razonabilidad; (2) su imputabilidad; (3) su adecuación a las NODECOS y a las prácticas y principios de contabilidad de gestión generalmente aceptados; y, (4) su concordancia con las disposiciones del contrato. Por su parte, la norma duodécima contempla, el tratamiento específico y más detallado de diversos costes a efectos de su consideración como costes admisibles, o bien, como no admisibles.

En los contratos del área de defensa, para dar cumplimiento a lo establecido en las NODECOS, la empresa Indra Sistemas S.A. se ha adaptado a los requerimientos del MINISDEF y, a efectos de suministro de información, sigue un modelo de asignación de costes completos. Este modelo consiste en imputar a los proyectos la totalidad de los costes de los factores o medios empleados en la actividad desarrollada para la obtención y colocación del proyecto objeto de la empresa.

En estos casos, para la presentación de ofertas y a fin de suministrar información para la auditoría de contratos, además de calcular los costes directos de cada proyecto, calcula los recargos imputables al mismo en concepto de costes indirectos (de fabricación, de manipulación de materiales y de gastos generales y administración). Por ello, la empresa, en todos los proyectos de defensa que forman parte de un contrato adjudicado mediante procedimiento negociado y sometido a auditoría, cuando elabora la oferta, el precio de la misma consta de tres componentes: costes directos, recargos por costes de estructura y beneficio aplicable al proyecto.

Lo más característico del sistema de costes diseñado por Indra, después de proceder a la afectación de los costes directos al proyecto, radica en el tratamiento de los costes indirectos. La imputación de éstos últimos se realiza por medio de una agrupación funcional de los costes y su localización en las distintas unidades de empresa en que se estructura.

Los resultados obtenidos por el GEC en el periodo 1990-2003, en términos de ajustes, sobre las empresas del Grupo Indra se presentan en el cuadro 10. Dichos ajustes se exponen por modalidades de auditoría y se han desglosados por años. Junto a los datos sobre ajustes anuales se han incorporado los totales de las de las cuantías revisadas en cada año por el GEC, tanto globales como por modalidad de auditoría. Por último, también se han tenido en cuenta los datos referentes al número de trabajos por tipo de auditoría que se han llevado a cabo en cada año.

CUADRO 10.- EVOLUCIÓN DE LOS AJUSTES EN LAS EMPRESAS
DEL GRUPO INDRA (Importes en euros)

AÑO	BASE DE AUDITORÍA	AUDITORÍA DE COSTES INCURRIDOS			AUDITORÍA DE OFERTAS			TOTAL AJUSTES
		Nº	CIFRA REVISADA	AJUSTES	Nº	CIFRA REVISADA	AJUSTES	
1995	18.513.000,00				1	18.513.000,00		0
1996	369.144.259	1	369.144.259,00					0
1997	7.166.538,64	3	7.166.538,64	2.539.105,70				2.539.105,70
1998	22.127.920,25	6	22.127.920,25	2827,08				2827,08
1999	55.435.331,25	6	21.990.647,63	58.230,73				58.230,73
2000	25.447.567,27	8	25.447.567,27	173.696,57				173.696,57
2001	45.341.494,94	8	43.738.658,18	394.170,17				394.170,17
2002	1.761.958,80				2	1.761.958,80	12.618,04	12.618,04
2003	234.203.442,08				8	234.203.442,08	12.000.000,00	12.000.000,00
TOTAL	779.141.512,23	32	489.615.590,97	3.168.030,25	11	254.478.400,88	12.012.618,04	15.180.648,29

FUENTE: Elaboración propia.

5 CONCLUSIONES

El cumplimiento de la legalidad vigente en materia de contratación orienta de forma inexcusable el proceso de adquisiciones que realiza el MINISDEF, cuya actuación en el ámbito de la contratación administrativa se caracteriza por la concentración del gasto público en unos pocos contratos de suministros de elevado importe económico con un grupo reducido de empresas y la utilización preferente del procedimiento negociado como sistema de adjudicación de los contratos.

La participación española en los programas de cooperación internacional sobre fabricación y suministro de material de defensa ha influido decisivamente en la utilización de la auditoría de costes y precios por el MINISDEF. La metodología aplicada en su desarrollo no representa un planteamiento original, ya que, a grandes rasgos, responde a una traslación, no siempre acertada, del modelo norteamericano al caso español.

Del análisis de los resultados obtenidos por el GEC en el periodo 2004-2007, se desprende que los ajustes practicados sobre la base de los importes de los programas y contratos evaluados han representado un ahorro en costes significativo para el MINISDEF (270 millones de euros aproximadamente). Ello evidencia el importante papel que desempeña la auditoría de costes y precios como instrumento de control económico y de apoyo para la toma de decisiones de los órganos de contratación del MINISDEF en los procesos de adquisición de armamento y material de defensa.

Para finalizar, en el periodo 2004-2007, se observa una tendencia en el GEC hacia los controles a priori relacionados con la planificación de los recursos, la realización de presupuestos y el apoyo a la negociación, en detrimento de los trabajos de auditoría de costes incurridos. Ello es debido, entre otras razones, a las nuevas orientaciones de la Orden Ministerial 37/2005, de 30 de marzo, que regula el proceso de planeamiento de la defensa, al interés mostrado por los órganos de contratación de dotar de mayor transparencia los procedimientos negociados de contratación y a los mayores ahorros efectivos logrados mediante los controles a priori (MINISDEF, 2008).

BIBLIOGRAFÍA

- Arias, J.F. (2004). La fijación y determinación de precios en los procedimientos negociados. En Seminario *La auditoría de costes y precios en los contratos y programas de defensa*. Madrid: MINISDEF.
- Álvarez, I. & Fonfría, A. (2000). Estructura e innovación en la industria de defensa española. *Economistas*, XVIII (85), 102-121.
- Barea, J. & Gómez, A. (1994). *El problema de la eficiencia del sector público en España: especial consideración de la sanidad*. Madrid: Instituto de Estudios Económicos.
- Bedingfield, J.P. & Rosen, L.I. (1985). *Government Contract Accounting*, 2th ed. Washington: Federal Publications Government.
- Brzoska, M. (1995). World military expenditures. En T. Sanler and K. Hartley (Eds.), *Handbook of Defense Economic* (pp. 45-67). Amsterdam: Elsevier.
- Contreras, P. (2005). La racionalización del gasto de defensa: un desafío permanente. En *El esfuerzo de defensa, racionalización y optimización* (pp. 83-132). Monografías del Centro Superior de Estudios de la Defensa Nacional, n° 76. Madrid: Secretaría General Técnica del MINISDEF.
- Defense Contract Audit Agency (2004). *Contract Audit Manual*. Washington: Department of Defense USA.
- Dirección General de Armamento y Material (2009). *La industria española de defensa*. Disponible en <http://10.7.81.76/webintranetdgam/red.htm> [consultado 29 noviembre de 2009].
- Electronic Code of Federal Regulations (2009). *Title 48: Federal Acquisition Regulations System*. Disponible en <http://www.ecfr.gpoaccess.gov/cgi/t/text/text-idx?> [consultado 20 noviembre de 2009].
- García, J.M. (2007). Gasto de material e industria de defensa. En *La aportación de las fuerzas armadas a la economía de la nación* (pp. 80-96). Monografías del Centro Superior de Estudios de la Defensa Nacional. Documento de Seguridad y Defensa, n° 11. Madrid: Secretaría General Técnica del MINISDEF.
- Gómez, J.C. (2006). Marco conceptual de la auditoría de costes y precios. *Auditoría Pública*, n° 38, 35-49.
- Huerta, J.A. (2003). Un protocolo para el establecimiento del precio del gasto de defensa. *Revista General de Marina*, n° 245, 415-425.

- Jefatura del Estado (2007). *Ley 30/2007, de 30 de octubre, de Contratos del Sector Público*. B.O.E. n° 261, de 31 de octubre de 2007.
- Kirat, T., Bayon, D., & Blanc, H. (2003). *Maîtriser les coûts des programmes d'armement : une analyse comparative de la réglementation des marchés industriels d'armement en France, au Royaume-Uni et aux Etats-Unis*. Paris: La Documentation Française.
- Lancho, J.L. (2005). Optimización de recursos de la defensa: aspectos económicos. En *El esfuerzo de defensa, racionalización y optimización* (pp. 23-50). Monografías del Centro Superior de Estudios de la Defensa Nacional, n° 76. Madrid: Secretaría General Técnica del MINISDEF.
- Loi de finances pour 1963 (n° 63-156 du 23 février 1963). 2e partie: Moyens des services et dispositions spéciales. Journal Officiel de la République Française du 24 février 1963.
- Lynn, B. (1975). Auditing contractor compliance with cost accounting standards. *Journal of Accountancy*, 39 (6), 60-70.
- Ministère de l'Économie, des Finances et de l'Industrie (2006). *Décret n° 2006-975 du 1 août 2006 portant code des marchés publics*. Journal Officiel de la République Française du 4 août 2006.
- Ministerio de Defensa (1998). *Orden n° 238/1998, de 15 de octubre, sobre presentación y auditoría de ofertas y normas a emplear en el cálculo de costes en determinados contratos de suministro, de consultoría y asistencia y de los servicios del Ministerio de Defensa que se adjudiquen por el procedimiento negociado*. B.O.E. n° 258, de 28 de octubre de 1998.
- (2008): *Memoria de la VIII legislatura (2004-2008)*.
- Ministry of Defence (2007). *General Terms for Cost Control*. Norwegian Defence Procurement. Disponible en <http://www.odin.no/fd/english/topics/procurement/> [consultado 5 de abril de 2007].
- Ministry of Defence (2008). *Norwegian Defence Acquisitions Regulations*. Disponible en http://www.regjeringen.no/upload/FD/Reglement/Anskaffelsesregulverk_for_Forsvarsektoren_mars2008_DEL26-1_korr.pdf [consultado 19 de marzo de 2008].
- Ministry of Defence UK (2006). *Pricing - Post costing*. Disponible en <http://www.ams.mod.uk/ams/content/docs/toolkit/gateway/guidance/postcost.htm> [consultado 23 de agosto de 2006].
- National Audit Office (2001). *Non-competitive procurement in the Ministry of Defence*. Report by the Comptroller and Auditor General. HC. 290 Session 2001-2002: 2 November. Disponible en http://www.nao.gov.uk/publications/nao_reports/01-02/0102290.pdf [consultado 20 de julio de 2006].
- Pérez, F. (2009). *El presupuesto de defensa en España 1946-2009*. Madrid: Secretaría General Técnica del MINISDEF.
- Quílez, A. (2005). Racionalización en la logística a la luz de la revisión estratégica. En *El esfuerzo de defensa, racionalización y optimización* (pp. 135-208). Monografías del Centro Superior de Estudios de la Defensa Nacional, n° 76. Madrid: Secretaría General Técnica del MINISDEF.

- Review Board for Government Contracts (2006). Report On the 2006 Annual Review of the Profit Formula for Non-Competitive Government Contracts. Disponible en <http://www.mod.uk/DefenceInternet/AboutDefence/CorporatePublications/.../ReviewBoardGovContracts/> [consultado 16 de septiembre de 2006].
- Ruiz, J.A. (2006). Evaluación de costes. *Revista Española de Defensa*, nº 221, 58-60.
- Sandler, T. & Hartley, K. (1995). *The economics of defense*. Cambridge: Cambridge University Press.
- Secretaría de Estado de la Defensa (2007). *Instrucción 128/2007, de 16 de octubre, por la que se aprueba el procedimiento para la prestación de los servicios de análisis de costes y precios en el ámbito del MINISDEF*. Boletín Oficial de Defensa nº 212, de 30 de octubre de 2007.
- Uxó, J. (2007). Los efectos del gasto militar sobre el crecimiento económico: una panorámica. En *La aportación de las fuerzas armadas a la economía nacional* (pp. 16-25). Monografías del Centro Superior de Estudios de la Defensa Nacional. Documento de Seguridad y Defensa, nº 11. Madrid: Secretaría General Técnica del MINISDEF.