

Marco conceptual de la auditoría de costes y precios de contratos

1. INTRODUCCIÓN

De entre los procedimientos de adjudicación previstos en la Norma reguladora de la contratación administrativa, es el procedimiento negociado el utilizado para realizar la mayor parte de las adquisiciones de servicios, bienes y equipos con que se dotan a las Fuerzas Armadas. Las razones son bien conocidas, ya que nos encontramos ante un mercado en el que apenas sí existe un único oferente de un producto extremadamente diferenciado, en ocasiones inexistente, y que, en su caso, debe ser conceptualizado y personalizado sobre la base de las especificaciones y requisitos expuestos por cliente. Pero es probable que en estas mismas circunstancias se encuentren otros órganos del Sector Público, tanto estatal, autonómico y local.

Ante la dificultad de encontrar referencias válidas de mercado para contrastar precios, gravita la incertidumbre acerca de si el precio pagado por los servicios, bienes y equipos adquiridos es el razonablemente adecuado.

En el ámbito de la defensa esta problemática es común a todos los países de nuestro entorno. Por ello, en mayor o menor medida, los respectivos gobiernos



han organizado estructuras de apoyo a las autoridades con responsabilidad en adquisiciones, con la misión de analizar y evaluar los costes y precios de las ofertas presentadas por los contratistas, así como los costes incurridos en la ejecución de los contratos. En unos casos cuentan con funcionarios especializados en la auditoría de contratos y en otros tratan a empresas y profesionales de la auditoría. En España, en la actualidad, sólo existe una organización que realice esta función en toda la Administración Pública, el Grupo de Evaluación de Costes (GEC) del Ministerio de Defensa. No obstante, existen órganos del sector público, como es el caso de la Comisión Nacional del Mercado de Telecomunicaciones, que realiza auditoría de costes sobre la Compañía que presta el Servicio Universal de Telecomunicaciones, por medio de una Firma cuya principal actividad es la auditoría de cuentas.

Mediante la auditoría de costes y precios de contratos, los profesionales encargados de realizarla contribuyen, con su apoyo, a conseguir compras prudentes, proporcionando a los responsables de las adquisiciones públicas una información económica y financiera apropiada relacionada con las materias objeto de los contratos; y una información acerca de la eficiencia y economía de las operaciones de los contratistas, de manera que el precio de los contratos responda a una realidad y racionalidad del coste y a un beneficio adecuado al valor, esfuerzo y riesgo aportados y asumidos por el contratista.

No obstante lo anterior, se podría decir que la práctica de la auditoría en general ha precedido a cualquier material científico que pueda ser denominado como Teoría de la Auditoría. En este sentido, los profesionales de la auditoría se han dedicado a la práctica profesional de la auditoría más que a establecer un número de suposiciones básicas y un cuerpo de ideas integradas, cuyo entendimiento constituiría el soporte de la técnica de auditoría que practiquen

Sin embargo, en el presente sí que podemos contar ya en Auditoría con literatura profesional sufi-

ciente comparable con el material que se encuentra en teoría de la Contabilidad. Por ello, el presente artículo pretende dar a conocer los elementos teóricos esenciales de una experiencia profesional singular, que en el ámbito de la auditoría en el Sector Público lleva desarrollándose en España desde hace dieciséis años, cuyo status, principalmente práctico, tiene un perceptible soporte en el cuerpo teórico de la Auditoría. Lo que no se pretende, en ningún caso, es hacer un bosquejo sobre la teoría de la auditoría ni sobre su desarrollo filosófico, sino mostrar la correspondencia entre los elementos teóricos del marco conceptual de la Auditoría y los elementos que configuran el ejercicio de la auditoría de costes y precios de los contratos.

2. EL ORIGEN DE LA AUDITORÍA DE CONTRATOS. LA DEFENSE CONTRACT AUDIT AGENCY

La práctica precedió al soporte teórico, pues lo que urgía era dar solución a la problemática derivada del cálculo de costes para su utilización en los contratos celebrados con el Departamento de Defensa del Gobierno norteamericano (DoD).

El origen actual de la auditoría de contratos lo hallamos cuando Estados Unidos se involucra en el conflicto de la II Guerra Mundial, aunque Aguado Romero y Huerta Barajas (2005) encuentran un antecedente todavía más remoto que sitúan en la primera Gran Guerra. En diciembre de 1942, el Ejército, la Marina y la Fuerza Aérea crean comités de coordinación de auditoría en las plantas de las empresas americanas que contribuían con su esfuerzo en la producción de material bélico. En 1952, los tres servicios militares emiten, conjuntamente, un Manual de Auditoría de Contratos, en el que se prescribieron políticas detalladas y procedimientos de auditoría de contratos de adquisiciones de material; sin embargo, cada servicio realizaba sus propias adquisiciones y auditorías, surgiendo no pocos problemas de homogeneización de prácticas. En el año 1962 se constituye, en el DoD, el denominado "Proyecto 60" para examinar la viabilidad de centralizar las actividades concernientes con la admi-

nistración y auditoría de contratos. Sus resultados cristalizan en enero de 1965, creándose la Agencia de Defensa de Auditoría de Contratos - *Defense Contract Audit Agency* (DCAA).

Por otra parte, la creciente complejidad organizativa y tecnológica de las empresas y el abanico de prácticas contables permitidas, condujo a una situación en la cual, según Vera Ríos (2004), sin vulnerar los principios de referencia, “podía llegarse a determinar cifras significativamente divergentes respecto al coste de ejecución de un mismo contrato”. Este hecho, continúa diciendo, provocó la “la necesidad de disponer de una normativa más precisa, que evitara la disparidad de opiniones en su interpretación...”. Por tal motivo, y como él mismo señala “no exenta de cierta controversia” al tropezar con la oposición de algún sector del Senado y de la industria norteamericana, se creó en 1970 la *Cost Accounting Standards Board* (CASB), como agencia del Congreso norteamericano encargada de emitir normas sobre cálculo de costes que ofrecieran la suficiente uniformidad y consistencia para ser tomadas como referencia en los contratos negociados con el DoD. Normas que posteriormente en 1972 “se hicieron extensivas a los contratos similares del resto de la Administración Pública norteamericana”.

En la actualidad la *Federal Acquisition Regulation* (FAR) norteamericana, el equivalente al sistema de normas administrativas españolas que regulan la contratación de las Administraciones públicas, establece, como uno de sus principios generales, que dicho sistema debe satisfacer al cliente (al órgano administrativo que adquiere bienes y servicios) por lo que se refiere al coste, calidad y oportunidad del producto o servicio adquirido¹. Por esta razón, en las normas FAR-*Part* 16, prescribe la negociación del precio en base a los costes, entre otros, en aquellos contratos en los que el

precio pactado es fijo, pero que por tener un plazo de ejecución largo queda sujeto a su revisión en función de circunstancias habidas en el mercado²; aquellos en los que se establece un precio fijo con incentivo al ahorro de costes que da lugar a un beneficio ajustado, estableciéndose el precio al finalizar el contrato; contratos de reembolso de costes, con o sin beneficio fijo, aplicables a trabajos de investigación y desarrollo cuando no se tiene la certeza de la obtención de un resultado; y contratos de coste compartido, en los que una parte se realizan por administración y la otra por un contratista que asume una parte del coste ante las expectativas de beneficio. Y, asimismo, las normas FAR-*Part* 31, contiene los principios y procedimientos de coste para:

- a) La valoración de los contratos, subcontratos y modificaciones de los contratos y subcontratos, siempre que se haya realizado el análisis de costes; y
- b) La determinación, negociación o admisión de costes, cuando sea requerido por una cláusula del contrato.

En base a lo anterior se hace imprescindible la comprobación de los costes mediante técnicas de auditoría, las cuáles son realizadas por un cuerpo de profesionales especializados (auditores de contratos) de la DCAA. La norma que actualmente determina el ámbito de aplicación subjetivo, la misión, organización y relaciones de la DCAA, es la Directiva del DoD 5105.36³, de fecha 28 de febrero de 2002. En esta norma se establece a la DCAA como una organización separada del Departamento de Defensa, que asegura la independencia de los auditores respecto de los usuarios de los informes de auditoría; sin embargo, queda bajo la autoridad, dirección y control del Interventor Principal -*Under Secretary of Defense (Comptroller)/Chief Financial Officer (USD(C)/CFO)*. Dispone de un

¹ Véase FAR – Part 1.102 b) “*Statement of guiding principles for the Federal Acquisition System*”.

² Nuestra legislación prevé la utilización de índices o fórmulas polinómicas para la revisión de precios.

³ *1-1S1 Supplement —DoD Directive 5105.36 —Defense Contract Audit Agency Charter. DCAA Contract Audit Manual, Capítulo 1º.*



Director, que no es militar sino civil, que está secundado por los elementos orgánicos que le han sido asignados, dentro de los recursos autorizados por el Departamento de Defensa, que es quien sostiene financieramente a la organización de la DCAA.

Asimismo, la DCAA mantiene una dependencia funcional con la Oficina de Contabilidad General - *General Accounting Office (GAO)*, quien tiene amplia competencia para dirigir las auditorías e investigaciones que autoriza el Interventor General, como agente del Congreso norteamericano, para determinar si los departamentos ejecutivos y las agencias del Gobierno están cumpliendo con sus responsabilidades financieras. El personal de *DoD*, a todos los niveles, tiene la obligación de cooperar completamente con los representantes de la Oficina de Contabilidad General.

Desde su creación, la DCAA se convierte en la referencia principal en auditorías de contrato

3. EL GRUPO DE EVALUACIÓN DE COSTES (GEC)

Cabe aquí decir lo mismo, en cuanto que ha primado el ejercicio de la técnica de la auditoría sin contar antes con un soporte teórico, pues los órganos gestores del Ministerio de Defensa español

urgen obtener una respuesta para solucionar el problema de la determinación del precio de los contratos que celebran.

El Grupo de Evaluación de Costes (GEC) nace como consecuencia de lo estipulado en la sección quinta del *Memorandum of Understanding (MOU)*⁴ número 1, del Programa para la definición de la colaboración, desarrollo, producción y apoyo logístico en servicio del Sistema de Armas -Avión Europeo de Combate (*European Fighter Aircraft - EFA*), que exige la valoración, investigación de precios y auditoría conforme a los principios, reglas, prácticas y regulaciones que sean de aplicación en el país participante, sobre las compañías radicadas en su territorio y que realmente vayan a emprender trabajos para el programa.

Al no existir en España, en el año 1986, precedente alguno de práctica profesional relacionada con la valoración, investigación de precios y auditoría en este campo, se toma la iniciativa, en el Gabinete del Secretario de Estado de Defensa, de crear un equipo de trabajo con la participación de representantes de la Dirección General de Asuntos Económicos, Dirección General de Armamento y Material y la Intervención General de Defensa.

⁴ El *Memorandum of Understanding* número 1, fue suscrito el día 21 de octubre de 1986 por los Ministros de Defensa de la República Federal de Alemania, República de Italia, Reino de España y del Reino Unido de la Gran Bretaña e Irlanda del Norte.

Como resultado de dicha iniciativa, en el año 1988 se crea en el Ministerio de Defensa el Grupo de Trabajo de Evaluación de Costes (GTEC).

Su propósito inicial consistió en procurar un diagnóstico sobre los costes en los procesos de obtención de armamento y material y elaborar una metodología de trabajo que diera respuesta al requerimiento establecido en el citado *MOU*. Los resultados de sus trabajos debían permitir una seguridad razonable acerca de que los precios aplicados por las empresas españolas participantes en el Programa del Avión Europeo de Combate respondieran a una estructura de costes y márgenes adecuados.

Los trabajos y experiencias acumuladas por el GTEC, unido a la necesidad por desarrollar unas funciones más amplias, provocaron la Instrucción 8/1992, de 22 de enero, también de la Secretaría de Estado de Defensa, por la que se establecieron las funciones y relaciones del Grupo de Evaluación de Costes (GEC), bajo la dirección orgánica y funcional del Director General de Asuntos Económicos del Departamento.

En dicha Instrucción se le asignaban los siguientes cometidos:

1. Evaluación periódica de los costes y el análisis de precios de las empresas suministradoras del Ministerio de Defensa o de aquéllas que participan en programas internacionales financiados con cargo a los presupuestos del Departamento.
2. El análisis y evaluación de los elementos de costes de los Centros, Unidades y Organismos de las Fuerzas Armadas.
3. La realización de análisis de carácter económico-financiero relativos a las empresas suministradoras del Ministerio de Defensa; y participar en el diseño de métodos y procedimientos para la estimación, planificación y control de costes en el ámbito del Ministerio de Defensa.

Las bases sobre los criterios a emplear en el cálculo de costes de los contratos con el Ministerio de Defensa, que rigen como principios de general aceptación para la admisibilidad de los costes, están recogidos en el Anexo de la Orden Ministerial 283/1998, de 15 de octubre, y que son conocidas comúnmente como NODECOS. Asimismo, dicha norma dispone el derecho del Ministerio de Defensa a auditar el conjunto de los datos de naturaleza técnica y económica en los que el contratista haya soportado su oferta y los relativos a los costes incurridos en la ejecución de los contratos. Es decir, los contratistas deben someter al órgano de contratación unos estados de costes en los que soporten la racionalidad y realidad del coste de sus ofertas y los de la ejecución del objeto del contrato, debiendo ser calculados los costes conforme a las normas conocidas como NODECOS

Señala Martínez Grande (2004) “el acierto del sistema” como causa que ha llevado a incorporar el análisis y evaluación de costes y precios a los pliegos tipo de cláusulas administrativas particulares de los contratos, incluido el contrato de obras, que se celebren en el Ministerio de Defensa⁵ por el procedimiento negociado. En dichos pliegos se establece la regla de que los costes de las ofertas, y los incurridos en la ejecución de los contratos, se calcularán conforme lo establecido en el Anexo de la citada Orden Ministerial.

De otra parte, cabe indicar que, recientemente, el Real Decreto 1551/2004, de 25 de junio, por el que se desarrolla la estructura orgánica básica del Ministerio de Defensa, encarga a la Dirección General de Asuntos Económicos efectuar el análisis de costes y precios de las empresas suministradoras o que participen en programas de defensa. En dicho centro directivo del Departamento, como ya hemos dicho, se encuadra el GEC. Sin embargo, todavía no existe ninguna norma que establezca los requisitos

⁵ Orden Ministerial núm. 40/2004, de 27 de febrero, por la que se aprueban los pliegos de cláusulas administrativas particulares, modelos-tipo, que han de regir la contratación de obras, suministros, consultoría y asistencia y servicios mediante la aplicación de los procedimientos abierto, restringido y negociado, según corresponda, en el ámbito del Ministerio de Defensa

de capacidad y competencia que deben exigirse al auditor de costes y precios de contratos, cómo debe desarrollar su trabajo y cómo debe comunicar los resultados de su trabajo.

Para concluir, se subrayan, en el siguiente cuadro, algunas de las diferencias más significativas entre el GEC y la DCAA.

| Grupo de Evaluación de Costes | <i>Defense Contract Audit Agency</i> |
|--|---|
| Unidad encuadrada en la organización del Ministerio de Defensa. | Unidad o agencia separada de la organización del Departamento de Defensa. |
| Autoridad y dirección del Director General de Asuntos Económicos, que no es un centro directivo de control financiero. | Autoridad y Dirección del Interventor Principal del Departamento de Defensa, que es un centro directivo de control financiero. |
| No tiene relaciones orgánicas, ni funcionales, con los órganos superiores directivos del control financiero, interno y externo: Intervención General de la Administración del Estado, ni con el Tribunal de Cuentas. | Depende funcionalmente de la <i>General Accounting Office</i> , que es el centro superior directivo del control financiero en la Administración Pública norteamericana. |
| No dispone de normas técnicas de auditoría. En su ausencia, se adoptan las Normas de Auditoría del Sector Público. | Cuenta con un cuerpo de Normas Técnicas de Auditoría, aprobadas por una norma administrativa (Directiva) del Departamento de Defensa, incluidas en el denominado <i>Contract Audit Manual (CAM)</i> . |
| Dispone de normas para la evaluación del costes (NODECOS), de aplicación exclusiva en el Ministerio de Defensa. | Dispone de normas para la evaluación de costes (CAS), de aplicación en toda la Administración Pública norteamericana. |

4. LOS LÍMITES DE LA AUDITORÍA Y FACTORES AMBIENTALES

Cualquier organización, ya sea de tipo público o privado, institucional o empresarial, con o sin ánimo de lucro, es un conjunto de medios orientados a un fin.

Una forma de representación de los complejos procesos que tienen lugar en las entidades es a través de la Contabilidad, que se constituye como un lenguaje, dentro del mundo económico, que sintetiza la información sobre la actividad desarrollada por las organizaciones (en sentido amplio) que comprende todas las facetas de su actividad económico-financiera.

La auditoría de los Estados contables se originó, en palabras de Sánchez Fdez. de Valderrama (1996, 19) como una necesidad social, que aporta las garantías necesarias a la documentación presentada por los responsables de las compañías, constituyendo un elemento de protección de los legítimos inte-

reses de todos los usuarios de la misma: accionistas, inversores, acreedores, trabajadores, analistas, o el Estado.

Normalmente, cuando en las empresas se refieren a la auditoría, ésta se relaciona con la información financiera, en la que el alcance abarca el examen de los estados contables, los contenidos de los registros y la documentación en que éstos se sostienen. Pero de ningún modo el concepto «auditoría», en el ámbito empresarial, está limitado a los estados financieros. De hecho, en algunos casos, es concebible que la información que se va a auditar no sea un estado financiero explícito, sino una exposición implícita de una gerencia, como qué clase de controles son los adecuados, encontrándonos en el ámbito de las auditorías operativas. En estos casos, la auditoría también abarca a cualquier otro aspecto que contribuya al mejor conocimiento del movimiento de valores producido en la empresa y al conocimiento y evaluación de su control interno y a su entorno.

La auditoría de Estados contables, en suma, constituye un sistema para dotar de la máxima transparencia a la información económica-contable de las empresas, dado que el auditor no se limita a la mera comprobación de los saldos de cuentas, sino que emite una opinión en términos de «certeza moral» sobre la fiabilidad de los mismos, utilizando, para ello, técnicas de trabajo en base a muestras selectivas.

En este contexto, el de la transparencia, Barea (2004) nos recuerda que es uno de los principios rectores de la “buena” gestión pública recogido por nuestro Derecho positivo. En sus propias palabras, la transparencia debe estar presente tanto en la fase de elaboración de las políticas públicas como en la fase de gestión, en la que se ejecutan aquellas; y en la fase de evaluación de las dos anteriores, que cierra el circuito de la gestión pública. Precisamente es en la fase de ejecución de las políticas públicas en donde la auditoría de costes y precios de contratos contribuye más eficazmente con el principio de transparencia, al aportar al gestor público unos elementos objetivos de apoyo en los que sustentar sus decisiones acerca de los precios de las adquisiciones; e incluso en los procesos de presupuestación, en los que aporta criterios para una racional previsión de fondos públicos.

Al hilo de lo anterior se justifica el porqué la técnica de la auditoría trasciende más allá del ámbito privado y se interna en el Sector Público, precisamente para contribuir a alcanzar las mejores prácticas de gestión y aumentar la transparencia. Además, en el ámbito del Sector Público puede adoptar varias formas para cubrir distintos intereses. Y así, no sólo la auditoría se configura como un instrumento para el control de la legalidad o el control de la actuación económica y eficiente del gestor público, sino que, también, la nueva Ley 38/2003, de 17 de noviembre, General de Subvenciones, abre nuevas posibilidades para las actuaciones de comprobación, utilizando la técnica de auditoría, sobre el beneficiario de subvenciones públicas, puesto que el control compete tanto al órgano concedente de la subvención como al órgano competente de control

financiero. Ambos requerirán la realización de auditorías sobre los costes sometidos por el beneficiario de las ayudas recibidas para las actividades o proyectos subvencionados.

Del mismo modo, sería apropiado que la Ley de Contratos de las Administraciones Públicas estableciera el derecho de los órganos de contratación a auditar los estados de costes presentados por las empresas adjudicatarias en procedimientos negociado sin publicidad, o contratos cuyo objeto sea una concesión de obra pública o la gestión de un servicio público, tanto los estimados en sus ofertas como los incurridos en la ejecución del contrato. De hecho, la norma equivalente en el Derecho positivo de los Estados Unidos de Norteamérica, *Federal Acquisition Regulations (FAR)*, prescribe tal derecho.

Ninguno de estos dos tipos de auditoría, es decir, las comprobaciones que realicen los órganos gestores concedentes de subvenciones y las sumisiones de estados costes y precios de los contratistas a los órganos de contratación, se contemplan como alguna modalidad definida por el artículo 164 de la nueva Ley 47/2003, de 26 de noviembre, General Presupuestaria.

No obstante lo anterior, en relación con las auditorías de costes y precios de contratos, Aguado Romero y Huerta Barajas (2005) las sitúan como “una modalidad de auditoría operativa”. Sin embargo, conceptualmente estas auditorías podían resultar más de la modalidad de regularidad contable, porque, en esencia, consisten en la revisión y verificación de información y documentación contable (de costes), presentada por un contratista o el beneficiario de una ayuda (en caso de subvenciones), con objeto de comprobar su adecuación a una normativa contable (de costes), que pudiera ser similar a la que ya existe en el caso de los contratos administrativos celebrados en el Ministerio de Defensa. De otro lado, debe considerarse que existe un impedimento clave para que figure la auditoría de costes y precios de contratos como una modalidad de auditoría de la Ley General Presupuestaria, en concreto



como una modalidad de auditoría operativa, y es el hecho de que el sujeto auditado, el contratista, nunca pertenecerá al ámbito de aplicación subjetiva de la Norma financiera.

De hecho, en lo referente a la clasificación de las auditorías de contratos, el *Contract Audit Manual*⁶ de DCAA se remite a las normas de auditoría del Gobierno Norteamericano (GAGAS), estableciendo que todas las auditorías empiezan con el señalamiento de los objetivos, y esos objetivos determinan el tipo de la auditoría que va a ser efectuada y las normas de auditoría que van a ser seguidas. Los tipos de auditorías, definidas por sus objetivos, se clasifican como auditorías financieras o auditorías operativas. Las auditorías financieras incluyen los estados financieros y otros aspectos financieros relacionados. En este caso GAGAS clasifica a las auditorías de contrato Gubernamentales como “auditorías relacionadas con aspectos financieros”, y DCAA también puede realizar de vez en cuando las auditorías financieras. Sin perjuicio de que DCAA pueda realizar rutinariamente auditorías de economía y

de la eficacia que caen bajo la clasificación de auditorías operativas.

5. DEFINICIÓN DE AUDITORÍA DE COSTES Y PRECIOS DE CONTRATOS

Una auditoría, de manera general, tiene por objeto incrementar la confianza que se puede tener en la información suministrada, donde tal confianza puede establecerse en términos de congruencia entre el mensaje transmitido y la realidad que se describe. El usuario, es decir, el órgano gestor o autoridad con competencia para contratar, recibe un mensaje que le informa sobre los resultados de la auditoría. Ese mensaje se basa en una evaluación hecha por una persona ajena a quien preparó los datos, por lo que aumenta su seguridad acerca de que refleje con exactitud lo que tiene la pretensión de dar a conocer.

El objetivo de la auditoría es aumentar la confianza que se puede tener en la información presentada. Por tal motivo, Porter Jr. y Burton (1980, 14) sugieren la siguiente definición: “la auditoría es el examen de la información, por una tercera persona distinta de quien la preparó y del usuario, con la

⁶ Véase Capítulo 2, relativo a las normas de auditoría y auditorías de DCAA, apartado 2-101 c) “Normas de Auditoría del Gobierno (GAGAS)”.

intención de establecer su veracidad; y el dar a conocer los resultados de este examen, con la finalidad de aumentar la utilidad de tal información para el usuario”.

Según dicha definición, son muchos los tipos de información que pueden auditarse y, desde luego, cae de pleno en dicha definición las declaraciones presentadas, o sometidas, por un contratista en apoyo de la realidad y racionalidad de los costes de su oferta y sobre los costes incurridos en la ejecución de un contrato. Pero en dicha definición se destaca el concepto «veracidad» que no debe identificarse con «exactitud», sino como «la mayor aproximación razonable a la realidad» de la información evaluada, porque, de otro modo, cabría plantearse si es posible alcanzar la «exactitud» absoluta sin fisuras.

Más formalmente, se encuentran otras definiciones del concepto auditoría. Así, para Taylor y Glezen (1987, 30) se trata de “un proceso sistemático que consiste en obtener y evaluar objetivamente evidencia sobre las afirmaciones relativas a los actos y eventos de carácter económico; con el fin de determinar el grado de correspondencia entre esas afirmaciones y los criterios establecidos, para luego comunicar los resultados a las personas interesadas”, en el que las organizaciones, a través de su proceso contable recogen, resumen, clasifican y presentan datos pertinentes. En definitiva, mediante la auditoría se obtiene y se evalúa la evidencia necesaria para determinar si las afirmaciones de la organización están de acuerdo con los criterios establecidos.

Desde la óptica exclusiva de las normas mercantiles, Sánchez Fdez de Valderrama⁷ define auditoría, tomándola directamente de la Ley de Auditoría de Cuentas, como: “la actividad consistente en la revisión y verificación de documentos contables, siempre que aquella tenga por objeto la emisión de un informe que pueda tener efectos frente a terceros.”. Para Meigs (1971, 25) auditoría es “una cabal revi-

sión analítica del balance general y del estado de resultados; así como de los registros contables y otro tipo de evidencia comprobatoria de dichos estados”. Para este autor, el examen proporciona la evidencia objetiva de que las cantidades incluidas en el balance general y en el estado de resultados son válidas, genuinas, y dignas de confianza y no simples estimaciones optimistas o conjeturas imaginarias.

Cashin (1988, 4) reflexiona sobre que “como principio debe quedar claro que la auditoría no es una subdivisión o una continuación del campo de la contabilidad”. En efecto, ya que el sistema contable establecido incluye las reglas y requerimientos de los organismos autorizados en materia contable y las prácticas aceptadas por las empresas, cuyo fin es poder presentar una información contable homogénea y comparable con las demás entidades; la auditoría está encargada de la revisión de esa información, o de las políticas de la dirección, o de procedimientos específicos, con el propósito de poder expresar una opinión acerca de su validez respecto de las normas con que debieron ser elaborados.

Dado que el auditor evalúa una información, ya sea contable o de otro tipo, que ha sido preparada dentro de las limitaciones y restricciones del sistema de la contabilidad, o de normas que regulan procedimientos administrativos, está sujeto a las mismas limitaciones y restricciones que la persona que la preparó. En consecuencia, el propósito de cualquier clase de auditoría es el de añadir cierto grado de validez al objeto de la revisión, es decir, si los datos están adecuadamente presentados en las fechas y períodos indicados.

Sobre todo lo dicho, la definición más redonda de auditoría, en la que encajan revisiones y exámenes de todo tipo, es la que ofrece Cashin⁸ quien nos presenta a la auditoría como “el proceso de acumular y evaluar evidencia, realizado por una persona independiente y competente acerca de la información cuantificable de una entidad económica específica,

⁷ Véase Ob. Cit., pág 20.

⁸ Ob. Cit., pág 4.

con el propósito de determinar e informar sobre el grado de correspondencia existente entre la información cuantificable y los criterios establecidos”.

Consecuentes con lo anterior, se podría definir la auditoría de costes y precios de contratos como el proceso de acumular y evaluar evidencia mediante el examen sistemático, que realiza un profesional independiente, de los estados costes, registros y transacciones, relacionadas con las ofertas y la ejecución de los contratos, que son sometidos por el contratista a su examen, para determinar el grado de adherencia a los principios de general aceptación en materia de cálculo, clasificación, asignación y afectación de costes; a las políticas establecidas por la dirección de la empresa contratista; y a los requerimientos establecidos en cláusulas contractuales o en disposiciones legales; y comunicar los resultados al órgano de contratación.

6. LOS ELEMENTOS DEL MARCO CONCEPTUAL DE LA AUDITORÍA DE COSTES Y PRECIOS DE CONTRATOS

La definición de auditoría propuesta por Cashin nos permite identificar cuáles son los elementos del marco conceptual de la auditoría, que Mautz y Sharaf (1971, 80), en su obra «Filosofía de la Auditoría», han establecido en cinco conceptos fundamentales: la evidencia; debido cuidado; presentación razonable; independencia; y conducta ética.

De una manera muy sintética describimos cada uno de los elementos del marco conceptual:

- a) Evidencia.- Está constituida por las hipótesis que desarrolla el auditor sobre la base de las pruebas de comprobación que realiza, permitiéndole juzgar racionalmente la certeza de las proposiciones objeto de su examen. El auditor mantiene una actitud científica y un procedimiento para razonar, ayudándose de un cuerpo de guías metodológicas que le permiten comprobar la verdad de las proposiciones examinadas.
- b) Debido cuidado.- Guarda relación con el adecuado ejercicio de la práctica profesional del auditor, las reglas de conducta y en la aceptación de res-

ponsabilidad. Las normas de auditoría determinan los requisitos exigibles al auditor, el trabajo que desempeña y la forma en que debe presentar los resultados en su informe.

- c) Presentación razonable.- Este concepto se compone de otros tres, el de “propiedad contable”, “exposición adecuada” y “obligación de auditoría”. El concepto de propiedad contable guarda íntima relación con los principios y prácticas de general aceptación, que constituyen el modelo de referencia con el que se van a juzgar las proposiciones examinadas. El concepto de exposición adecuada se refiere a la extensión en que deben exponerse los datos que van a ser examinados y la calidad y cantidad de información que expresa la sustancia de los mismos. La obligación de auditoría tiene que ver con la indicación que hace el auditor en el informe sobre el carácter del examen que ha hecho y el grado de responsabilidad que toma.
- d) Independencia.- Es la cualidad que suministra el crédito necesario a la opinión del auditor. Si el auditor no tuviera independencia respecto de los órganos de dirección del sujeto auditado, su opinión no agregaría ninguna clase de valor.
- e) Conducta ética.- Se constituye por el conjunto de obligaciones que adquiere el auditor en relación con la actitud que debe presidir, permanentemente, su trabajo.

Estas breves referencias son las que enlazan con el propósito expresado al comienzo de este artículo, como es establecer la correspondencia de los elementos que constituyen el marco teórico de la Auditoría que dan soporte a la práctica de la técnica de auditoría en materia de costes y precios de contratos.

De los aspectos relacionados con alguno de los elementos del marco conceptual de la auditoría de costes y precios de contratos que realiza el GEC se ocupa el “Manual de Organización, Funciones, Metodología y Procedimientos de trabajos del GEC”, conocido como “Metodología GEC”.



Asimismo, en ausencia de una normas técnicas específicas, se dispone en dicho manual que se apliquen las Normas de Auditoría en el Sector Público (NASP), aprobadas por resolución de la Intervención General de la Administración del Estado, de 14 de febrero de 1997. Además, se indica al Contract Audit Manual (CAM), de la *Defense Contract Audit Agency (DCAA)*, como de utilización supletoria en todos aquellos aspectos y procedimientos no regulados específicamente en la Metodología GEC.

6.1 La evidencia

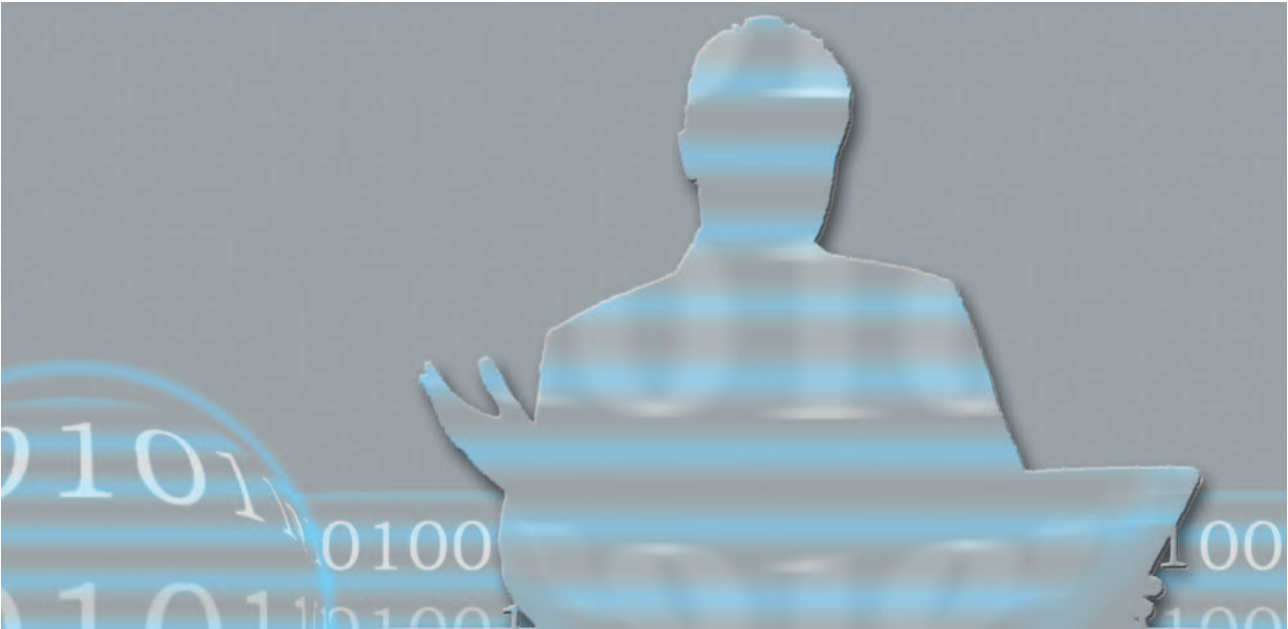
En la declaración de los motivos que promueven la Orden Ministerial 283/1998, de 15 de octubre, se indica que las auditorías se harán “de acuerdo con una metodología contrastada y consolidada, tanto nacional como internacionalmente”.

A nivel nacional, en la fecha en que se promulgó dicha norma reglamentaria, no existía en España una metodología que fuera adecuada para esta modalidad de auditoría. En consecuencia, en el seno del propio Grupo de Evaluación de Costes hubo que desarrollar unas guías metodológicas, inspiradas en las que ya existían en el Manual de Auditoría de Contratos de la *DCAA*, que permitieran obtener al auditor la requerida evidencia para juzgar racional-

mente los estados de costes presentados por las empresas, tanto de sus ofertas como los incurridos en la ejecución de contratos.

La “Metodología GEC” consta de diez secciones. De entre todas ellas, sólo dos, la sección 6, de auditoría de costes incurridos, y la sección 9, de auditoría de precios ofertados y de los costes estimados, son propiamente las guías en donde se describen las áreas de investigación y los procedimientos de auditoría que deban aplicarse para obtener una evidencia suficiente y competente acerca de la materia examinada.

La sección quinta de la Metodología GEC, al igual que el capítulo 5 del Manual de Auditoría de Contratos de la *DCAA*, que trata sobre la auditoría de Políticas, Procedimientos y el correspondiente Control Interno y Sistemas de Gestión, proporciona la guía de auditoría para el examen y evaluación del control interno del contratista con el fin de determinar, a juicio del auditor, el grado de confianza en la declaración de costes presentada y el nivel de riesgo. Posibilitando planificar los trabajos de auditoría con la determinación del alcance, la naturaleza, el momento y las extensión de las pruebas a realizar para obtener la evidencia.



6.2 Debido cuidado, independencia y conducta ética

Las normas de auditoría difieren de los procedimientos de auditoría en que aquellas, en palabras de Meigs (1971, 36), “constituyen una evidencia de la preocupación de la profesión por mantener consistentemente una alta calidad en el trabajo del auditor independiente”, mientras que los procedimientos de auditoría se refieren a las acciones que deben ser ejercitadas por el auditor para la obtención de la evidencia, considerando que en las normas se hallan las medidas para valorar la adecuada calidad de esas acciones.

Los elementos del marco conceptual relacionados en este epígrafe no han sido establecidos por una norma administrativa que los apruebe debidamente, en relación con la auditoría de costes y precios de contratos que realiza el GEC. Sin embargo se puede comprobar, dada su trascendencia, que dichos aspectos sí forman de las normas técnicas que hay en auditoría, tales como las aprobadas por el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, en virtud de lo establecido en la Ley 19/1988, de Auditoría de Cuentas; o, las ya referidas, Normas de Auditoría en el Sector Público (NASP).

En ausencia de una norma técnica específica, se vienen aplicando las NASP, aunque éstas, conforme al Real Decreto 339/1998, de 6 de marzo, que modifica el Real Decreto 2188/1995, de 28 de diciembre, sólo sean de aplicación a las auditorías que se realicen en el ámbito del sector público estatal por los órganos funcionalmente dependientes de la IGAE, que no es el caso del GEC. Sin embargo, a pesar de ello, prevalece el hecho de que toda auditoría debe regirse por unos principios y requisitos de obligada observación por parte del auditor. No obstante, las NASP son insuficientes como líneas maestras que orienten el ejercicio de la práctica profesional en auditoría en costes y precios de contratos, las reglas de conducta y la responsabilidad del auditor.

En concreto, y sin ánimo de exhaustividad, al auditor de costes y precios debe requerírsele un perfeccionamiento técnico y unas capacidades en materia de costes, debiendo comprender y aplicar adecuadamente las normas sobre los criterios a emplear en el cálculo, clasificación e imputación de costes, que se hallen vigentes; y entender el sector en el que operan los contratistas y las innovaciones que tienen lugar en sus negocios.

De otro lado, nos encontramos ante una auténtica auditoría externa, en donde el cliente, es decir, el usuario de la información, no es el contratista, que es el sujeto auditado, sino un órgano de la Administración que tiene que alcanzar, con su gestión, el objetivo de la política pública asignada a su área de responsabilidad. Esta singularidad obliga a un tratamiento específico sobre las reglas de conducta e independencia del auditor, tanto respecto del órgano gestor, que requiere sus servicios, como del contratista. Sobre todo porque puede deteriorarse la independencia, con el consiguiente debilitamiento en los resultados de la auditoría, si el auditor se encuentra sometido a presiones ejercidas desde la propia organización para la que presta los servicios de auditoría; y desde el contratista, cuando el auditor determine salvedades acerca de la admisibilidad de costes, que puedan dar lugar a ajustes en el precio de liquidación de los contratos.

6.3 Presentación razonable

No puede adscribirse el carácter de auditoría a cualquier tipo de comprobación. Ya se ha indicado la necesidad de unas normas técnicas que rijan la actuación profesional de los auditores; pero también son necesarios los principios que hayan de regir los métodos contables y la forma en que deba presentarse la información en materia de costes.

Los métodos contables son los que incluyen las prácticas aceptadas por las que se va a determinar la admisibilidad de costes estimados de las ofertas y los incurridos en la ejecución de contratos. Estos métodos, actualmente contenidos en las *Cost Accounting Standards (CAS)* norteamericanas, o en NODECOS, establecen los criterios de admisibilidad de los costes, y que son: la razonabilidad y la afectabilidad e imputabilidad.

La afectabilidad e imputabilidad (realidad) del coste, que establece NODECOS, depende del hecho de que pueda determinarse una relación causal entre el factor productivo consumido y el

bien o servicio que se ha producido. Sin embargo, la evidencia de esta relación causal puede variar en función de la clasificación que se haya hecho de los costes. Así, la evidencia de la relación causal se puede hallar de manera directa, ante la posibilidad de establecer con certeza la medida técnica y económica del consumo, tal es el caso de los costes directos de la mano de obra y de los materiales consumidos en el objeto del contrato; o de manera indirecta, aquellos otros derivados de las actividades de la administración general del negocio y para los que resulta difícil establecer una relación directa con el objeto del contrato, para los que se necesita de unas bases de imputación y reparto. Todos ellos son aspectos relacionados con los métodos contables establecidos en principios de general aceptación, y que se ocupan de la adecuada clasificación de costes y las prácticas de localización, agrupación y reparto sobre la base de relaciones de causalidad.

La razonabilidad (racionalidad) de los costes de un contrato se establece en NODECOS sobre una base de consideraciones técnicas, respecto a que: “los consumos de factores productivos, realizados o previstos, sean consecuencia de la aplicación racional de los factores al proceso productivo, es decir, sólo tendrán la calificación de costes admisibles los consumos o aplicaciones de factores relacionados, directa o indirectamente, con la actividad productiva que requiere la ejecución de un contrato, los cuáles, de alguna manera, incrementan su valor de uso o de mercado. Toda otra imputación de factores que se estime no necesaria no tendrá la consideración de coste admisible para el Ministerio de Defensa”. Asimismo, también se comprueba la razonabilidad económica, por cuanto el tipo de costes debe ser generalmente reconocido como ordinario y necesario para la actividad de negocio del contratista o para la ejecución del contrato, en condiciones de economía y eficiencia de sus operaciones; y debe aportar valor de uso al bien o servicio contratado, o a un conjunto de acti-

vidades y trabajos que puedan ser distribuidos proporcionalmente a la prestación recibida.

Además, al enfrentarse el GEC con auditorías de contratos cuyo período de ejecución es muy habitual que abarque más de dos años, la comprobación de la consistencia de los costes presentados es crítica. La consistencia se comprende como una cualidad de la relación existente entre dos números contables; porque, éstos deben ofrecer seguridad a la comparabilidad de los estados de costes relativos a dos periodos distintos; porque, para su determinación, deben haberse aplicado idénticos métodos y prácticas contables, de tal suerte que se garantiza relevancia y fiabilidad de los datos.

De otro lado, la exposición adecuada, en cuanto a cómo deben ser expuestos los datos para su examen, su disposición y calidad, se deriva de lo establecido en Orden Ministerial 283/1998. Ello se debe a que las ofertas deben presentar una descomposición del precio, en costes y beneficio. Además, los datos de naturaleza técnica y económica, en los que el contratista haya soportado su oferta y los que haya registrado como incurridos en el contrato, deben estar disponibles para su comprobación. Asimismo, los pliegos de cláusulas administrativas particulares deben recoger la forma en que deba presentarse dicha información y su extensión.

Por último, la denominada obligación de auditoría, que hace referencia a la indicación del auditor del GEC sobre el carácter de su examen y la responsabilidad que toma, se pone de manifiesto cuando el auditor expone en el informe cuál es el objetivo y el alcance de la auditoría, que su responsabilidad se limita a emitir una opinión profesional sobre los datos objeto de su examen y que su trabajo lo ha realizado de acuerdo con Normas Técnicas de Auditoría de general aceptación.

7. CONCLUSIONES

La auditoría de costes y precios de contratos es una técnica profesional que tiene un soporte teórico que es común a todo el campo de la Auditoría.

Entre los diferentes tipos y modalidades de auditoría cambian los sujetos auditados, el sujeto auditor, el objeto auditado y el destinatario de los resultados de la auditoría, sin embargo, cualquier auditoría cuenta con los mismos elementos teóricos que se adaptan a cada una de ellas como mejor resulte para realizar su práctica.

Se considera necesario desarrollar en nuestro país los elementos teóricos del marco conceptual para la auditoría de costes y precios, al igual que se ha hecho en la auditoría de cuentas (estados financieros) y en la auditoría del sector público. En concreto, es urgente el establecimiento de las Normas Técnicas de Auditoría de Costes y Precios que regulen los requisitos de capacidad y competencia que debe reunir el auditor de costes y precios, la forma en que deba realizar su trabajo y cómo deba comunicar los resultados en el informe. Dichas normas establecerán las pautas de los trabajos de auditoría y los requisitos de los auditores, que pueden ser funcionarios públicos o empresas y profesionales acreditados en el ejercicio de la auditoría de costes y precios de contratos.

La auditoría de costes y precios de contratos no debe identificarse con la que se ejerce sobre los órganos y entidades del sector público para verificar su actividad económico-financiera, y que es realizada por las Intervenciones. La auditoría de costes y precios de contratos en una herramienta que utiliza el órgano gestor, en sus procesos de adquisición de bienes y servicios, para garantizarse compras prudentes. Es el órgano gestor el que solicita una comprobación y evaluación de los costes sometidos por el contratista. Es la relación contractual la que faculta al órgano gestor para realizar el examen, comprobación o revisión de los costes presentados, para determinar el precio de negociación y final del contrato. El auditor actúa por cuenta del órgano gestor, a quien debe informar, de manera principal, de los resultados de la auditoría para que pueda tomar las decisiones oportunas.

La auditoría de costes y precios es una herramienta de apoyo a la gestión. No debe confundirse, como en ocasiones se hace, con la propia negociación del precio del contrato. El auditor no participa en la negociación del contrato, pues no le corresponde. El auditor expresa una opinión acerca de la admisibilidad de los costes. Es precisamente con esta información, y con otra relacionada que aporte, las que deben, entre otras consideraciones, conformar la posición del órgano de contratación en la negociación para fijar el precio con el contratista o determinar el precio final de un contrato.

La auditoría de costes y precios, aunque no esté reconocida en la vigente Ley General Presupuestaria,

cabe considerarla como una modalidad de auditoría del Sector Público, cuya regulación bien pudiera establecerse en la Ley de Contratos de las Administraciones Públicas.

Puede ser susceptible de auditoría de costes y precios cualquier contrato cuyo objeto no sea un elemento comercial o un bien poco diferenciado para el que exista una razonable competencia en el mercado. De otro lado, la complejidad y los recursos que se ponen en juego en la auditoría de costes y precios hace que ésta no tenga sentido para contratos de pequeña cuantía, pues los beneficios que reportaría no cubrirían los costes de su práctica.

BIBLIOGRAFÍA

- Aguado Romero, José y Huerta Barajas, Justo A.**: “La contribución de la auditoría de contratos en las adquisiciones de bienes y servicios específicos para la defensa”. *Auditoría Pública*. 2005, núm.36 (julio), págs. 71-82
- Barea, José**: “La necesidad de transparencia en la gestión pública”. *I Congreso Nacional de Auditoría en el Sector Público*, (Toledo 21-23 de abril de 2004).
- Cashin, James A., Neuwirth, Paul D. y Levy, John F. (1988)**: *Manual de auditoría* Vol I. Madrid: Ediciones CENTRUM. ISBN 84-86590-32-9.
- USA. Defense Contract Audit Agency (DCAA). Department of Defense DCAA**: *Contract Audit Manual (CAM) DCAAM 7640.1* [en línea]. January 2004 Edition. Disponible en Web:< <http://www.dcaa.mil/>>
- USA. Federal Acquisition Regulation**: www.arnet.gov/far/
- Martínez Grande, Ricardo**: “El coste del contrato y el establecimiento de un observatorio de precios”. *Cuenta con IGAE*. 2004, núm.9 (marzo), págs. 17-24
- Mautz, R.K y Sharaf, Hussein A. (1971)**: *La Filosofía de la Auditoría*, México: Ediciones Contables y Administrativas.
- Meigs, Walter B. (1971)**: *Principios de Auditoría*, 1ª edic. México: Editorial DIANA.
- Porter Jr., W. Thomas y Burton, John C. (1980)**: *Auditoría: un análisis conceptual*. 1ª edic. México: Editorial DIANA. ISBN 968-13-0458-6.
- Sánchez Fernández de Valderrama, José Luís (1996)**: *Teoría y Práctica de la Auditoría*, Madrid: CDN-Ciencias de la Dirección. ISBN 84-86743-84-2.
- Taylor, Donald H. y Glezen, G. William. (1987)**: *Auditoría : integración de conceptos y procedimientos*. México: Editorial Limusa. ISBN 968-18-1782-6
- Vera Ríos, Simón**: “Las normas sobre cálculo de costes en el Ministerio de Defensa (NODECOS). Análisis comparativo y crítico”. *I Seminario de Auditoría de Costes y Precios en los Contratos y Programas de Defensa*, (Madrid 19 y 20 de febrero de 2004).

La auditoría horizontal de un servicio público municipal: el transporte urbano

Fernando E. Collares Pérez
Auditor
Cámara de Cuentas de Andalucía



Los órganos de control externo en España y el derecho de petición

Virtudes de la Prieta Miralles
Cámara de Cuentas de Castilla y León
Comunidad Autónoma de Castilla y León

www.auditoriapublica.com

AUDITORÍA PÚBLICA

REVISTA DE LOS ÓRGANOS AUTONÓMICOS DE CONTROL EXTERNO

IX Premio

La revista AUDITORÍA PÚBLICA con el fin de estimular la realización de trabajos sobre temas relacionados con la fiscalización de los fondos públicos, convoca el IX Premio AUDITORÍA PÚBLICA al que podrán optar todas las personas o grupos que envíen sus artículos para su publicación.

El premio se registrará por las siguientes bases:

ASPIRANTES

Podrán optar a este premio personas individuales o grupos que envíen sus trabajos para su publicación.

Los artículos que publiquen en la revista los presidentes o consejeros de los órganos de control externo no podrán participar en la convocatoria. Tampoco serán tenidos en cuenta los trabajos de quienes hayan sido miembros del Consejo Editorial o del Consejo de Redacción de la revista Auditoría Pública en los dos últimos años anteriores al de la convocatoria del premio.

Las personas que deseen optar al premio deberán enviar los artículos a la sede de la Cámara de Cuentas de Andalucía (Hospital de las Cinco Llagas, c/ Don Fadrique, s/n 41009 Sevilla). En caso de enviarlos por correo electrónico, deberán hacerlo a la siguiente dirección:

carlos.castello@ccuentas.es

El plazo para la presentación de artículos finalizará el 31 de octubre de 2006.

CONTENIDO DE LOS ARTÍCULOS

Los artículos deberán ser inéditos y versarán sobre cualquier tema relacionado con la auditoría del sector público: contabilidad, auditoría de gestión, legalidad, herramientas de auditoría...

La extensión de los artículos no deberá superar los 30.000 caracteres.

PREMIOS

El premio Auditoría Pública tendrá una dotación económica bruta total de 6.000 euros. Se otorgará un primer premio de 3.600 euros, un segundo de 1.800 euros y un tercer premio de 600 euros. Cualquiera de los premios podrá ser declarado desierto.

JURADO

Los trabajos presentados serán examinados y valorados por los miembros del Consejo Editorial de la revista Auditoría Pública.

FALLO

El IX Premio AUDITORÍA PÚBLICA se fallará y hará público antes del 31 de diciembre de 2006.

CONDICIONES

La participación en la convocatoria supone la aceptación íntegra de sus bases y de las decisiones del jurado, que está capacitado para solventar cuantas dudas y reclamaciones se presenten.

La revista AUDITORÍA PÚBLICA se reserva el derecho a publicar los artículos presentados al premio.

El control parlamentario de la actividad económica del sector público vasco: características del sistema jurídico general y foral

I. INTRODUCCIÓN

El control del gasto público se encuentra inexorablemente ligado al control de la ejecución de los Presupuestos, en la medida en que éstos han de recoger los créditos oportunos para la realización del gasto.

Es tradicional en la doctrina referirse al control de la ejecución del Presupuesto como si estuviéramos en una cuarta fase del ciclo que comienza con la elaboración del Proyecto por el Gobierno, continúa con la aprobación parlamentaria de la Ley, se ejecutan las autorizaciones de gasto por la Administración y, finalmente, una serie de órganos despliegan sus competencias fiscalizadoras en relación con esa ejecución.

La doctrina al referirse al control del presupuesto diferencia distintos tipos de control en función de los órganos encargados del mismo, por su dependencia orgánica o funcional, por lo objetivos y efectos de su actuación órgano competente, momento de realización, etc.

Nosotros vamos a seguir la distinción que toma en consideración la función de control en relación con el órgano competente para llevarla a cabo, esto es, los denominados controles internos y externos.

El control interno se caracteriza por ser la propia institución encargada de la ejecución presupuestaria la que despliega los medios de control. Para el caso del sector público vasco –el Gobierno Vasco y cada una de las Diputaciones Forales– me remito a los artículos publicados en esta misma revista (Nº 19/1999 “El control financiero y de gestión del gasto sanitario en Euskadi”, Nº 31/2003 “Características de la modalidad de control interventor económico-normativo en el sector público vasco”).

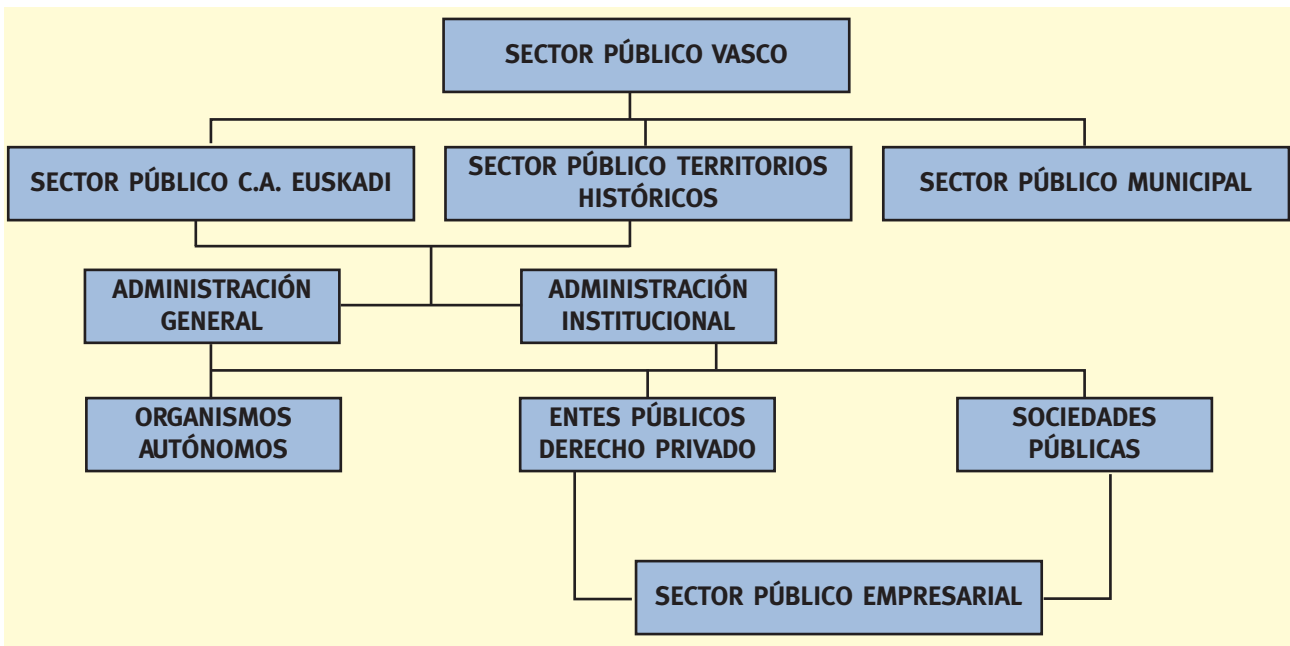
El control externo se caracteriza por ser realizado por órganos ajenos a la institución objeto de control. En el caso del sector público vasco: al Parlamento Vasco y cada una de las Juntas Generales de los Territorios Históricos y al Tribunal Vasco de Cuentas Públicas. Esta modalidad de control externo de la actividad presupuestaria del sector público vasco se identifica plenamente con

el control político debido a que el contenido y la naturaleza de la actividad que realizan tanto el Parlamento Vasco como las Juntas Generales responde, fundamentalmente, a un interés de índole política.

Por tanto, en este trabajo únicamente haremos referencia a los denominados controles externos de la actividad financiera del sector público vasco y, en particular, al desarrollado por sus poderes legislativo y normativos: Parlamento Vasco (Instituciones Comunes del País Vasco) y Juntas Generales

(Instituciones Territoriales). En concreto, nos interesa analizar cómo se instrumentaliza este tipo de control así como determinar sus garantías jurídicas.

Antes de finalizar esta introducción, estimo de interés recordar el contenido de otro artículo que publiqué en esta misma revista bajo el título “Determinación jurídica del sector público vasco: la integración de los sectores general y forales” (nº 23/2001), al objeto de determinar los conceptos de sector público vasco, general y foral. Gráficamente podemos decir:



II. EL CONTROL DEL PARLAMENTO VASCO Y JUNTAS GENERALES

La última fase de los procedimientos presupuestarios del Sector Público del País Vasco, tanto general como foral, reside en el respectivo control que ejerce el Parlamento Vasco sobre el Sector Público de la Comunidad Autónoma de Euskadi (órganos dependientes del Gobierno Vasco) y cada una de las Juntas Generales respecto del Sector Público Foral (órganos dependientes de cada una de las Diputaciones Forales). Hay que recordar que tanto el Parlamento Vasco como cada una de las Juntas Generales aprueban el plan de la actividad financiera en su respectivo ámbito y, el Gobierno Vasco y

cada una de las Diputaciones Forales, ejecutan dicho plan.

El denominado control parlamentario o político supone la conformidad o no del órgano que tiene la potestad legislativa (normativa en el caso de los Territorios Históricos) con la ejecución del gasto público efectuada por los respectivos ejecutivos. Esta fase cierra, por tanto, lo que se ha denominado por la doctrina como procedimiento presupuestario.

Con el fin de garantizar técnicamente la decisión política sobre el control externo de la ejecución presupuestaria el art. 30 de la denominada Ley de Territorios Históricos (en adelante LTH), instituyó un órgano dependiente del Parlamento Vasco, esto

es, el Tribunal Vasco de Cuentas Públicas (TVCP). Su función primordial es el examen y censura de la actividad económica del sector público vasco. A estos efectos, el TVCP emite el correspondiente informe dirigido al Parlamento Vasco y a cada una de las correspondientes Juntas Generales con el fin de contar con un documento técnico e imparcial que sirva de base para la aprobación o rechazo de las correspondientes Cuentas Generales mediante la correspondiente Ley o Norma Foral.

Por tanto, en el ámbito del control externo de la actividad económica del sector público vasco cabe distinguir entre el que desarrollan directamente el Parlamento Vasco y las Juntas Generales y el ejercido por el Tribunal Vasco de Cuentas Públicas.

El primero se inscribe en el marco de las relaciones entre el ejecutivo y el legislativo. Es un control directo ejercido sobre la ejecución de los presupuestos, mediante diferentes técnicas a las que haremos referencia.

El segundo, es un control desarrollado por un órgano especializado, dependiente del Parlamento Vasco, lo que supone un instrumento de control indirecto por parte de este sobre toda la actividad presupuestaria del sector público vasco, tanto de las Instituciones Comunes como de las Forales. Este control se materializa, además de la citada función fiscalizadora, el enjuiciamiento de la responsabilidad contable limitada y el asesoramiento al Parlamento en materia económico-financiera.

Nuestro trabajo se centrará en el control directo del Parlamento Vasco y Juntas Generales.

II.1. El Control directo del Parlamento Vasco y Juntas Generales

Esta modalidad de control externo de la actividad presupuestaria del sector público vasco se identifica plenamente con el control político debido a que el contenido y la naturaleza de la actividad que realizan tanto el Parlamento Vasco como las Juntas Generales responde, fundamentalmente, a un interés de índole política. Ya hemos adelantado que es habitual que las Asambleas Parlamentarias utilicen una serie de medios técnicos que les permitan efec-

tuar el control de la gestión presupuestaria de sus ejecutivos. Podemos clasificar estas técnicas de control político en: generales, en cuanto propias del quehacer político en cualquier materia; y particulares, en cuanto dirigidas a materias íntegramente presupuestarias.

En nuestra opinión, las fórmulas generales utilizadas para el control del Gobierno suelen ser las preguntas, mociones, interpelaciones, comisiones de investigación, debates en la Comisión de Presupuestos y otras. Estos constituyen elementos esenciales de fiscalización y vigilancia de la actuación política, admisibles, también, en materia presupuestaria.

En este sentido, la doctrina se divide a la hora de determinar si estos medios de control tienen relación con el control presupuestario. Mientras unos como Sainz de Bujanda, F., Martín Queralt, J.; Lozano Serrano, C., Palomar Olmeda, A. y Losada González, H. sostienen que cabe incluir entre los mecanismos de control de la gestión presupuestaria las mociones, interpelaciones al Gobierno, las Comisiones de investigación, debates en la Comisión de Presupuestos, otros como, Martínez Lago, M. matizan que: “no ha de verse, sin embargo, en estos instrumentos de control del Legislativo sobre el Gobierno ninguna especialidad financiera, pues la presentación de preguntas, interpelaciones, la propia creación de Comisiones parlamentarias de investigación, es algo que tiene que ver con la actividad general de las Cámaras en el control general de la política gubernamental”.

En nuestra opinión, existen otras fórmulas de carácter particular, referidas al control específicamente presupuestario, tales como:

En primer lugar, la información que cada cierto tiempo deben remitir los Departamentos de Hacienda del Gobierno Vasco y de las Diputaciones Forales al Parlamento y a las Juntas Generales, respectivamente.

En segundo lugar, el control derivado de la aprobación de la Cuenta General.

A efectos de nuestro trabajo analizaremos únicamente los controles de carácter más específicamente presupuestario: las informaciones que se remiten a la Comisión de Presupuestos y los derivados de la aprobación de la Cuenta General.

II.1.1. Informaciones al Parlamento y a las Juntas Generales

Los ejecutivos autonómico y forales están obligados a remitir al Parlamento Vasco y a las respectivas Juntas Generales una serie de información relativa a la actividad financiera del Sector Público Vasco de manera mensual, trimestral o semestralmente, según se desprende de las normas contenidas en el régimen presupuestario de las Instituciones Comunes y Forales. En nuestra opinión, las normas que analizamos seguidamente tienen en común que esta información permite ejercer al Parlamento Vasco y a las respectivas Juntas Generales una actividad controladora respecto a la ejecución presupuestaria.

En este sentido, se da conocimiento directo, puntual y cercano en el tiempo, de los movimientos de la Tesorería por operaciones presupuestarias como extrapresupuestarias, así como la situación de la misma. Por otro, entendemos que se convierte en una forma indirecta de control, ya que tanto la elaboración de esa información como la publicación de la actividad de la ejecución obliga a las Administraciones Públicas Vascas a un funcionamiento más diligente habida cuenta de la obligatoriedad de la referida remisión documental.

Avanzando en nuestro análisis debemos determinar el complejo marco jurídico que regula el régimen jurídico presupuestario del sector público vasco, en su concepción integral. Decimos complejo ya que las competencias de régimen presupuestario residen en diferentes instituciones que vertebran el País Vasco. En nuestra opinión, el marco jurídico es el siguiente:

En primer lugar, para el sector público general, en el Decreto Legislativo 1/1997, de 11 de noviembre, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley de Principios Ordenadores de la Hacienda

General del País Vasco y, fundamentalmente, en el Decreto Legislativo 1/1994, de 27 de septiembre, por el que se aprueba el Texto Refundido de las disposiciones legales sobre Régimen Presupuestario de Euskadi. Hay que tener en cuenta, también, la aplicación parcial de la Ley 14/1994 de 30 de junio, de Control Económico y Contabilidad de la Comunidad Autónoma de Euskadi (LCEC).

En segundo lugar, para el sector público Foral, en cada una de las Normas Forales aprobadas por cada Territorio Histórico, esto es: Norma Foral 10/1997, de 14 de octubre, de Régimen Económico del Territorio de Bizkaia, la Norma Foral 17/1990, de 26 de diciembre, de Régimen Financiero y Presupuestario del Territorio Histórico de Guipúzcoa y la Norma Foral 53/1992, de Régimen Financiero y Presupuestario del Territorio Histórico de Álava.

A. Períodos de información

Tanto respecto al sector público de las Instituciones Comunes, el art. 70 del Decreto Legislativo 1/1994, de 27 de setiembre, por el que se aprueba el Texto Refundido de las disposiciones legales sobre Régimen Presupuestario de Euskadi (DLRPE) como para el sector público de las Instituciones Forales los arts. 131 de la Norma Foral 53/1992, del Territorio de Álava, 111 a 113 de la Norma Foral 10/1997, de 14 de octubre, sobre Régimen Económico del Territorio de Bizkaia y, el art. 91 de la Norma Foral 17/1990, del Territorio Histórico de Gipuzkoa, regulan el régimen jurídico de la información que deben remitir los diferentes ejecutivos.

En concreto disponen que corresponde al Departamento de Hacienda o a las respectivas Diputaciones Forales enviar, bien mensual, trimestral o semestralmente, según la institución de que se trate, a la Comisión de Economía, Hacienda y Presupuestos del Parlamento Vasco, o las Juntas Generales de cada Territorio, una serie de información y documentación referida a la ejecución del presupuesto. Una vez analizadas las normas podemos establecer la siguiente clasificación temporal:



1. Mensualmente

El art. 70.3 de la DLRPE dispone que sea el Departamento de Hacienda el que debe remitir a la Comisión de Economía, Hacienda y Presupuestos del Parlamento Vasco el grado de ejecución de los Presupuestos de la Administración y sus Organismos Autónomos.

El art. 131.1 de la NF 53/1992, del Territorio de Álava y el art. 112.1 de la NF 10/1997, del Territorio Histórico de Bizkaia, establecen la obligación de remitir mensualmente a las Juntas Generales una serie de información.

En el caso del Territorio de Álava, la información es la que sigue:

- Estado de Ejecución del Presupuesto Ordinario.
- Balance y cuenta de Pérdidas y Ganancias provisional.
- Estado de las Modificaciones Presupuestadas efectuadas por el Régimen de Transferencias.
- Disposiciones realizadas del Crédito Global.
- Proyectos de Compromisos de Gastos aprobados, con indicación de la Parte del Gasto que habrá de imputarse al ejercicio corriente, la que corresponda a ejercicios futuros y el número de anualidades, así como una memoria justificante de los citados proyectos.
- Aquellos créditos de Operaciones de Capital que en virtud del Régimen de Transferencias, hayan financiado gastos corrientes utilizados

para la entrada en funcionamiento de nuevas inversiones.

- Resumen del Estado de Ejecución de los Residuos del Presupuesto de Gastos e Ingresos.
- Relación de las subvenciones y ayudas de cualquier clase que se otorguen con cargo a los Presupuestos del Territorio Histórico que siendo de importe superior al fijado en la Norma Presupuestaria de Ejecución del año, no estén asignadas en él nominalmente.
- Estado de las operaciones financieras y de endeudamiento realizadas.

En relación al Territorio de Bizkaia, el art. 112.1 de la NF 10/1997, establece que la Diputación Foral remitirá a las Juntas Generales la siguiente información referida a la Administración Foral y sus Organismos Autónomos Forales Administrativos:

- Resumen de la modificación de créditos presupuestarios.
- Resumen de la ejecución de los Presupuestos en sus estados de Ingresos y Gastos.
- Estado de la recaudación de los tributos concertados comparado con el ejercicio anterior.
- Situación de la deuda presupuestaria, con la indicación de las variaciones del período.

2. Trimestralmente.

El art. 70.1 de la LRPE dispone que el Departamento de Hacienda el que debe remitir trimestralmente, a la Comisión de Economía,

Hacienda y Presupuestos del Parlamento Vasco, la siguiente información:

En primer lugar, estado de las modificaciones operadas con inclusión de las agrupaciones de programas habidas en el período, según dispone el art. 74 de la DLRPE.

En segundo lugar, informar de las siguientes situaciones presupuestarias:

- Las disposiciones y reasignaciones habidas en relación al Crédito Global regulado en el art. 20 de la LRPE.
- Las autorizaciones que el Gobierno efectúe en relación a los Créditos de Compromiso del art. 30.3 de la LRPE y en los casos previstos en el artículo 31 de la LRPE de autorización del Gobierno referidos a los contratos de inversiones reales y a operaciones de suministro, asistencia técnica y científica y de arrendamientos de equipos se formalicen con un incremento del 20% sobre la cuantía inicialmente aprobada.

El art. 131.2 de la NF 53/1992, del Territorio de Álava, el art. 91 de la NF 17/1990, del Territorio Histórico de Gipuzkoa y los arts. 112.2 y 113 de la NF 10/1997, del Territorio Histórico de Bizkaia, establecen la obligación de remitir trimestralmente a las Juntas Generales una serie de información.

En el caso del Territorio de Álava se establece que dentro del primer trimestre de cada ejercicio la Diputación Foral debe facilitar a las Juntas Generales el estado de las incorporaciones de crédito operadas. Cuando excepcionalmente se operen incorporaciones posteriores al 30 de marzo, la Diputación Foral remitirá el estado de incorporaciones dentro del trimestre natural correspondiente.

En caso del Territorio del Territorio Histórico de Gipuzkoa, la única mención referida a la información de la gestión presupuestaria a las Juntas Generales se hace en la regulación de la rendición de cuentas. Señala el referido art. 91 que las cuentas y documentación que deban rendirse a las Juntas Generales, en aplicación de lo que disponga en la NF de los Presupuestos Generales, se forma y aprueba por períodos trimestrales, excepto las

correspondientes a Organismos Autónomos Mercantiles, Entes Públicos de Derecho Privado y Sociedades Públicas, que se rinden anualmente.

En el caso del Territorio de Bizkaia, se establece la obligación de remitir la información relativa a la Administración Foral y Organismos autónomos:

- Modificaciones en la composición de la plantilla.
- Relación de los compromisos de gastos de carácter plurianual.
- Operaciones de avales otorgados e importe total avalado.
- Balance y Cuenta de Pérdidas y Ganancias.

De igual manera, establece la remisión trimestral de información relativa a los Organismos Autónomos Forales Mercantiles, Entes Públicos de Derecho Privado y Sociedades Públicas Forales.

Por tanto, a la información anterior hay que añadir la dispuesta en el art. 113 de la NF 10/1997. Esta información hace referencia a:

- Relación de las modificaciones autorizadas a sus dotaciones de carácter limitativo.
- Relación de operaciones de endeudamiento realizadas a largo plazo, así como su saldo.
- Balance y Cuenta de Pérdidas y Ganancias.

3. Semestralmente

El art. 112.3 de la NF 10/1997, del Territorio Histórico de Bizkaia establece una remisión semestral relativa a los siguientes extremos, relativos a la Administración Foral y Organismos autónomos:

- Realización de objetivos y acciones de los programas presupuestarios.
- Información de los ingresos por gastos cofinanciados.

B. Disposiciones generales y otras normas

Al objeto de la correcta tramitación de esta información al Parlamento Vasco y a la respectiva Juntas Generales, las normas de régimen presupuestario de ambos niveles institucionales contienen una serie de reglas de obligada cumplimentación en aras, precisamente, de la efectividad del objetivo de la información que es el control presupuestario.

En este sentido, el art. 74.2 de la DLRPE obliga al Departamento de Hacienda a que la información

relativa a las transferencias de crédito entre programas y la relativa a la creación de nuevos programas debe ser comunicada “de forma suficientemente explícita”.

Por su parte, el art. 111 y 113 de la NF 10/1997, del Territorio de Bizkaia establece una serie de normas generales para la remisión de la información, así como unas normas concretas para el caso de la información de su Administración Institucional. En este sentido, son normas generales:

- La obligatoriedad de que la Diputación Foral remitirá a las Juntas Generales las cuentas y documentación del Sector Público Foral con la periodicidad, grado de detalle y condiciones que se determinan en la propia NF.
- La obligación de remitir la información dentro de los dos meses siguientes a la fecha de ejecución y, en caso de no cumplirse dicho plazo o de presentarla incompleta, se comunicará expresamente. Este plazo no será de aplicación a la información mensual, trimestral y semestral que corresponda al final del ejercicio, y que formará parte de la Cuenta General.

Son normas concretas la remisión trimestral, a las Juntas Generales, de la información referida a los Organismos Autónomos Forales Mercantiles, Entes Públicos de Derecho Privado y Sociedades Públicas Forales al que ya hemos hecho referencia.

Por último, el art. 131.3 de la NF 53/1992, de Territorio de Álava regula un procedimiento especial para la información a remitir a las Juntas Generales, en relación a los acuerdos que se toman en órganos suprainstitucionales en los que toma parte el ejecutivo foral. Es evidente que estamos ante órganos que inciden plenamente en la materia presupuestaria.

En este sentido, la Diputación Foral, dentro de los 15 días hábiles posteriores a las reuniones de la Comisión Mixta del Cupo, Comisiones de Transferencias y del Consejo Vasco de Finanzas, en las que toma parte, se debe informar sobre las mismas a las Juntas Generales. Establece una cláusula de carácter político al excepcionar el envío de infor-

mación en los siguientes casos y siguiendo un procedimiento en el que básicamente se contempla: un escrito razonado de la existencia de causas graves que justifiquen la necesidad del secreto sobre las deliberaciones y acuerdos tomados, y siempre que la divulgación de aquéllos sea perjudicial a los intereses del Territorio Histórico.

Se ha dicho por la doctrina que si bien es loable la intención con la que se han previsto esta serie de normas, su eficacia se ha visto disminuida por su propia globalidad. Así, Martín Queralt, Lozano, Casado Tejerizo (“Curso de Derecho Financiero y Tributario”) y Martínez Lago, M. A. (Manual de Derecho Presupuestario) opinan que no es previsible que de este tipo de información “pueda obtenerse por el Parlamento un mejor conocimiento de la gestión desarrollada”.

II.1.2. La aprobación de la Cuenta General

La función fiscalizadora del Tribunal Vasco de Cuentas Públicas (TVCP) sobre la gestión económica y financiera del sector público vasco no ha de confundirse con la función de control de la ejecución presupuestaria que corresponde exclusivamente al Parlamento Vasco y a cada una de las Juntas Generales. Ello no supone minimizar la importancia que tiene la función fiscalizadora para el control externo del gasto público, ya que el informe del TVCP resulta necesario para la aprobación de las correspondientes Cuentas Generales.

La competencia sobre el control externo de la ejecución presupuestaria que corresponde al Parlamento Vasco y a cada una de las Juntas Generales se ejerce mediante el procedimiento que lleva a la aprobación de la Ley o Norma Foral de Cuentas Generales de cada uno de los ejercicios presupuestarios.

El estudio de esta cuestión se encuentra unido a dos aspectos concretos:

El primero hace referencia a la liquidación de los presupuestos y, el segundo, a los órganos competentes para la confección de la cuenta general y la rendición de las cuentas.



Por otro lado, también tiene íntima relación con el informe que el TVCP debe emitir sobre la liquidación de los Presupuestos de la CAPV (Cuenta General de la CAPV) y la liquidación de los Presupuestos de las Diputaciones Forales (Cuenta General de cada Territorio Histórico).

A.Contenido y formación

Tanto la Cuenta General de la CAPV como la de cada Territorio Histórico tienen en común que abordan de forma similar el contenido y la formación de su respectiva Cuenta General. El proceso de formación de estas Cuentas Generales aparece regulado en el entramado jurídico que seguidamente se explicita. La nota común se encuentra, obviamente, en que en los ejecutivos de ambos niveles institucionales se reside la iniciativa legislativa (Parlamento Vasco) normativa (Juntas Generales de cada Territorio Histórico).

El régimen jurídico aplicable al contenido y formación de la Cuenta General del Sector Público de la CAPV se encuentra en la Ley 14/1994 de 30 de

junio, de Control Económico y Contabilidad de la Comunidad Autónoma de Euskadi (LCEC).

El régimen jurídico aplicable al contenido y formación de la Cuenta General del Sector Público Foral se encuentra en cada una de las distintas Normas Forales antes citadas, esto es: art. 141 de la Norma Foral 10/1997, de 14 de octubre, sobre régimen económico del Territorio Histórico de Bizkaia, así como el art. 92 de la Norma Foral 17/1990, de 26 de diciembre, de Régimen Financiero y Presupuestario del Territorio de Gipuzkoa y el art. 115 de la Norma Foral 53/1992, de 18 de diciembre, de Régimen Económico y Presupuestario del Territorio Histórico de Álava.

Podemos afirmar, una vez analizados los contenidos de los preceptos citados que todos ellos determinan, básicamente, el mismo contenido y composición de su respectiva cuenta general. En este sentido, obtenemos las siguientes normas comunes:

En primer lugar, respecto al contenido, estructura y normas de elaboración de la respectiva Cuentas General en todo caso suministra, como mínimo, información sobre:

- a) La ejecución y liquidación de los presupuestos.
- b) Los resultados económicos-patrimoniales del ejercicio.
- c) La situación económica, financiera y patrimonial del Sector Público correspondiente.

En segundo lugar, el ámbito subjetivo de las Cuentas Generales coincide, lógicamente, con el de la Ley y Norma Foral de Presupuestos, puesto que debe producirse una identidad entre las entidades y órganos a los que dicha Ley o Norma Foral autorizó el correspondiente gasto público y las entidades y órganos sujetos al control externo que representan las citadas Cuentas Generales. Esta coincidencia implica que las Cuentas Generales han de comprender:

- a) La Administración General de la CAPV y Foral.
- b) Los Organismos Autónomos.
- c) Los Entes Públicos de Derecho Privado.
- d) Las Sociedades Públicas.