

Las normas de costes aplicables en el análisis de costes y precios de los contratos de defensa en España

JOSÉ AGUADO ROMERO
Facultad de Educación y Humanidades de Ceuta
Universidad de Granada

JOSÉ LUIS ZAFRA GÓMEZ
Facultad de Ciencias Económicas y Empresariales
Universidad de Granada

Recibido: Octubre 2011

Aceptado: Enero 2011

Resumen

Ante la escasa competencia existente en el mercado de defensa, para la determinación y fijación del precio de los contratos de defensa adjudicados mediante procedimiento negociado sin publicidad se requiere la evaluación de los costes presentados por las empresas. Para ello se cuenta con unas normas de costes emanadas del Ministerio de Defensa de España (MINISDEF) que constituyen un punto de referencia en esta materia. El objetivo de este trabajo es analizar las normas de costes aplicadas por el MINISDEF sobre determinados contratos de suministros y de servicios que se adjudican por el procedimiento negociado.

Palabras clave: Adquisiciones de defensa; Auditoria de contratos; Análisis de costes y precios, Normas de costes.

Clasificación JEL: M41, M48.

Abstract

Given the limited competition in the defense market, for the determination and pricing of defense contracts awarded by negotiated procedure requires an evaluation of the costs submitted by the companies. To this end it has cost standards issued by the Ministry of Defence of Spain (MINISDEF) that constitute a landmark in this area. The aim of this study is to analyze the standards of costs applied by the MINISDEF on certain contracts for the supply and services to be awarded by negotiated procedure.

Classification JEL: M41, M48.

1. Introducción

Las adquisiciones públicas de armamento y sistemas de armas se desarrollan con frecuencia en un entorno no competitivo, en un mercado imperfecto. Esta circunstancia unida a las características propias del mercado de defensa tiene sus repercusiones en materia contractual, obligando al Ministerio de Defensa de España (MINISDEF) a adjudicar la mayoría de sus contratos suministros de fabricación y servicios a través del procedimiento negociado y el diálogo competitivo a un número reducido de empresas.

En este contexto, de carencia de referencias de mercado y escasa concurrencia, y con la finalidad de sustituir los mecanismos del mercado y dar respuesta al problema de la determinación negociada del precio del contrato, el MINISDEF viene utilizando técnicas de análisis de costes y precios para determinar en base a criterios objetivos la razonabilidad del precio de los contratos adjudicados mediante procedimiento negociado y el diálogo competitivo (Arias, Pastor y Huerta, 2009). Para ello, el MINISDEF negocia los contratos fijando el precio en función del coste más un beneficio como sustituto de los precios de venta que generalmente establecen los proveedores en el mercado.

Estas actuaciones se enmarcan dentro de la actual política de mejora de los procedimientos de programación y control del gasto del MINISDEF en el que el Grupo de Evaluación de Costes (GEC) del MINISDEF constituye un instrumento adecuado para el análisis de los costes y precios, así como para el posterior control de eficacia de las decisiones adoptadas y la toma en consideración de tales análisis en el inicio de los procesos de presupuestación (Méndez, 2010).

En este sentido, el análisis de costes y precios facilita el cumplimiento del artículo 69 de la Ley 47/2003, de 26 de noviembre, General Presupuestaria, que exige adecuar la gestión económico-financiera al cumplimiento de la eficiencia en la asignación y utilización de los recursos públicos, especialmente cuando, como ocurre con frecuencia en el MINISDEF, la estimación y negociación de los precios deben basarse en los datos sobre costes que aportan las empresas por existir muy pocas referencias de mercado.

Actualmente, la Ley de Contratos del Sector Público (LCSP), en su artículo 75, párrafo 5, establece la posibilidad, aunque de forma excepcional, de que puedan celebrarse contratos con precios provisionales. Esta forma de contratar, exige que el precio definitivo se determine dentro de los límites fijados en función de los costes incurridos por el contratista y del beneficio acordado y que respete siempre el precio máximo establecido por la Administración para atender los compromisos derivados del contrato. Para ello, se dispone como necesario reflejar en el contrato el procedimiento para determinar el precio definitivo, las reglas contables que debe seguir el contratista en el cálculo de los costes del objeto del contrato, y el establecimiento de controles documentales y sobre el proceso de producción que el órgano de contratación podrá realizar sobre los elementos técnicos y contables del coste de producción.

En estas actuaciones es común que surjan disputas relacionadas con la asignación de costes a los contratos. Las desavenencias entre las partes contratantes se pueden reducir haciendo explícitas «las reglas del juego» y poniéndolas por escrito en el momento de firmar el contrato (Horngren, Foster y Datar, 2007).

Por tanto, para la correcta presentación de las ofertas por parte de las empresas y para posibilitar por parte del MINISDEF la efectiva aplicación de las técnicas de análisis de costes y precios sobre los contratos de defensa es necesario disponer de unas normas que regulen la estructura y composición de los costes de los contratos. Estas normas, además de aportar seguridad jurídica a las partes contratantes, son unas guías de referencia obligada tanto para la configuración de los precios por parte de las empresas como para la gestión, análisis y control de la información sobre costes y precios por parte del GEC.

La práctica de auditorías y análisis de costes y precios sobre los contratos de defensa adjudicados mediante procedimientos negociados sin publicidad se han realizado principalmente sobre la base de la existencia de unas normas de costes como principal guía de referencia para la afectación e imputación de los mismos al contrato. En este sentido, las normas de costes establecidas por el MINISDEF han contribuido a mejorar sustancialmente la eficiencia, la transparencia, la calidad y la agilidad de la contratación militar en España.

El objetivo de este trabajo consiste en el análisis y la sistematización de las normas sobre los criterios a emplear por el MINISDEF en el cálculo de costes de determinados contratos de defensa adjudicados por el procedimiento negociado y el diálogo competitivo.

Este trabajo se estructura sobre la base de la presente introducción en cuatro secciones más. En la segunda sección se analizan las características de las normas de costes aplicables en los contratos de defensa, centrándonos en su ámbito de aplicación, la estructura y clasificación de las mismas y los resultados obtenidos mediante la aplicación de las mismas. En la tercera sección se estudian las declaraciones de costes y precios que deben presentar los contratistas del MINISDEF. Seguidamente se señalan los proyectos de modificación de las normas de costes objeto de este trabajo y, por último, en la quinta sección, se exponen las principales conclusiones derivadas del mismo.

2. Las normas sobre los criterios a emplear en el cálculo de costes en los contratos del Ministerio de Defensa

En España, las normas sobre los criterios a utilizar en el cálculo de los costes de ciertos contratos con el MINISDEF surgen ante la falta de unas normas de contabilidad de costes o de gestión que sirvan de referencia y guía para realizar de forma consistente y eficaz la revisión de los costes y precios de los contratos. Si bien estas normas se han ido gestando y empleando en la práctica por parte del GEC desde sus primeros años de funcionamiento¹ con la notable influencia de las *Cost Accounting Standards* (CAS) de EE.UU. y los principios de contabilidad de gestión de la AECA, fue en 1998 cuando se publicaron en una norma de carácter reglamentario. Así, las normas, actualmente en vigor, sobre los criterios a emplear en el cálculo de costes en determinados contratos de suministros y servicios del MINISDEF (NODECOS) se encuentran reguladas en el anexo de la Orden Ministerial (O.M.) 283/1998, de 15 de octubre, «sobre presentación y auditoría de ofertas y normas sobre criterios a emplear en el cálculo de costes en determinados contratos de suministro, consultoría, asistencia y de los servicios del MINISDEF que se adjudiquen por el procedimiento negociado».

Habitualmente cuando se alude a las NODECOS, se tiende a identificar a éstas con la propia O.M. Sin embargo, el contenido de las disposiciones de esta O.M. es más amplio y regula además otras cuestiones, como son la forma de presentar las ofertas por parte de las empresas, el derecho del MINISDEF a auditar los costes de las ofertas o los realmente incurridos y, el procedimiento para aprobar precios por líneas de actividad o procesos productivos de las empresas.

El cálculo de costes se presenta como un aspecto fundamental en las relaciones contractuales de las empresas con el MINISDEF. Ello se debe a que el coste atribuido a la ejecución de un contrato constituye la base sobre la que se apoya el proceso de negociación para la fijación de su precio y la determinación del margen de beneficio correspondiente a la empresa adjudicataria.

A nuestro juicio, los principales objetivos que cumplen las NODECOS dentro del proceso de contratación del MINISDEF son: (1) regular la composición del coste de los contratos con el MINISDEF de forma uniforme, tratando de asegurar la consistencia en el tratamiento otorgado a los costes directos e indirectos en el proceso de clasificación, cálculo y asignación de los mismos; (2) estrechar el margen de maniobra del contratista en la interpretación y cuantificación de las transacciones inherentes a la circulación económica interna de la empresa en sus relaciones con el MINISDEF; y (3), facilitar la negociación, el seguimiento del contrato y la ejecución de los análisis y auditorías de costes y precios.

2.1. Ámbito de aplicación

Las NODECOS, desde un punto subjetivo, son preceptivas tanto para las empresas como para el MINISDEF. La obligatoriedad de su cumplimiento por parte de las primeras nace de su introducción en los pliegos de cláusulas administrativas particulares que exigen que el coste de las ofertas se deba calcular conforme a las NODECOS. Por el lado del MINISDEF, la utilización de estas normas de costes se realiza en el ejercicio de su derecho de analizar o auditar los costes y precios de las ofertas presentadas por las empresas o de los costes incurridos en los contratos.

Desde el punto de vista objetivo, el campo de aplicación de las NODECOS se corresponde con los contratos incluidos en el ámbito de aplicación de la auditoría de costes y precios. En la disposición primera de la O.M. 238/1998 se prevé la aplicación de la auditoría de costes y precios en todas sus modalidades a aquellos contratos de suministros de fabricación, de consultoría y asistencia y de los de servicios que se adjudiquen por el procedimiento negociado sin publicidad, y cuyo presupuesto sea igual o superior a 901.518,16 € y, opcionalmente, 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.

Posteriormente, la Orden Ministerial 40/2004, de 27 de febrero, incorporó, en los modelos-tipo para cada una de las categorías de contratos que se adjudican mediante procedimiento negociado, la cláusula denominada: «Obligaciones derivadas de la presentación de ofertas y del contrato, en relación con el análisis y evaluación de los costes y de los precios ²». Este hecho parece haber ampliado su ámbito de aplicación inicial a los contratos de obras que se adjudiquen por el procedimiento negociado.

2.2. Estructura y clasificación de las NODECOS

Para su estudio, las NODECOS, atendiendo a los temas tratados en ellas, se pueden clasificar, según Vera y Buendía (1999), en tres grandes grupos de normas que procedemos a reseñar.

- 1) Líneas directrices del cálculo de costes.
En este grupo de normas están comprendidos los principios inspiradores del marco en el que se insertan el resto de las NODECOS. Por tanto, son normas que establecen las orientaciones e indicaciones de carácter general que deben tenerse en cuenta por parte de las empresas en el proceso de clasificación, cálculo y asignación de costes en los contratos. Las líneas directrices contenidas en las NODECOS sobre el cálculo de costes y su correspondencia con cada una de las normas que se ocupan de dichas cuestiones se exponen en el Cuadro 1.
- 2) Criterios relativos a factores de costes específicos.
En este grupo se incluyen las normas que se ocupan del tratamiento específico que debe otorgarse a los diferentes factores de coste, algunos de los cuales destacan por su importante volumen económico en la composición del coste del contrato. Así, se presentan en el Cuadro 2 las distintas clases de costes que son abordadas en las NODECOS.
- 3) Criterios relativos a la asignación de algunas agrupaciones de costes.
En este grupo de normas (véase Cuadro 3) se incluye el tratamiento de las clases de costes que, debido a la dificultad existente para su afectación al objetivo final de éstos, requieren de su previa agrupación según criterios funcionales o por actividades, para proceder después a su asignación al contrato con arreglo a relaciones de causalidad o de utilidad.

Por nuestra parte, para conseguir que esta clasificación abarque la totalidad de las NODECOS, añadimos un cuarto grupo de normas (ver Cuadro 4) que denominamos, Definiciones, conceptos y términos empleados en las NODECOS, cuya temática se corresponde con el contenido de la NODECOS n.º 14. La finalidad de esta norma es acotar el significado de los términos que se emplean en las NODECOS para que las empresas adjudicatarias asuman su significado y ajusten su terminología y procedimientos habituales en las relaciones contractuales con el MINISDEF, el cual parece atribuirse la competencia de interpretación de estas normas de costes.

Por otra parte, respecto a la estructura y configuración formal de las NODECOS, cabe resaltar de su estudio que la generalidad de las mismas responde al siguiente diseño: (a) denominación concreta de cada NODECOS; (b) objeto, o expresión de la finalidad que persigue la norma de costes en cuestión; (c) requisitos, donde se alude a la necesidad del cumplimiento de una serie de exigencias por parte de las empresas en el proceso de cálculo de costes para considerar que se ha cumplido con dichas normas; y (d) condiciones de aplicación, con un contenido heterogéneo que comprenden instrucciones, ámbitos de aplicación, explicaciones, reglas, tratamientos contables concretos sobre criterios de cálculo e imputación de costes y requerimientos específicos de la norma. En el Cuadro 5 se pueden apreciar las diferencias de estructura que presentan las NODECOS frente a las CAS estadounidenses.

Cuadro 1
Directrices generales para el cálculo de costes en las NODECOS

Denominación	Objeto	Requisitos	Condiciones de aplicación
<p align="center">N.º 1 «Costes de los contratos con el MINISDEF»</p>	<p>Definir la composición total del coste de los contratos.</p>	<p>El coste del contrato lo forma la suma de los costes admisibles, directos e indirectos, que sean afectables o imputables al contrato.</p>	<p>La admisibilidad de un coste depende de: su razonabilidad técnica y económica; su afectabilidad (relación causal entre los factores consumidos y el objeto del contrato); su adecuación a estas NODECOS y a las prácticas de contabilidad de gestión generalmente aceptadas; y su concordancia con las cláusulas del contrato.</p> <p>Un coste directo es aquel que se vincula a la actividad generada por la ejecución de un contrato, siendo posible establecer con certeza la medida técnica y económica del consumo.</p> <p>Un coste indirecto es aquel vinculado a un factor consumido en el proceso productivo o en un centro de coste, que, por afectar al proceso conjunto, no puede ser medido técnica o económicamente de una forma precisa, y se imputan a los objetivos de coste en función de bases de reparto. Los costes indirectos pueden ser agrupados por razones de funcionalidad o utilidad.</p>
<p align="center">N.º 2 «Consistencia entre el procedimiento de estimación de costes y el sistema de registro, cálculo e información contable»</p>	<p>Garantizar que el procedimiento utilizado por el contratista en la estimación de los costes de la oferta es consistente con su sistema de registro y cálculo de costes. De esta forma se permite realizar estimaciones en base a datos fiables, evaluar la oferta y comparar los costes incurridos con los costes estimados.</p>	<p>Los procedimientos utilizados por el contratista en la formulación de la oferta al MINISDEF deberán ser consistentes con su sistema propio de cálculo y registro de costes.</p>	<p>La consistencia se comprueba respecto a: la clasificación de los costes como directos o indirectos; la relación de cada elemento de coste indirecto con su agrupación funcional correspondiente; al método de imputación de los costes indirectos.</p>
<p align="center">N.º 3 «Consistencia en la asignación de costes incurridos con un mismo propósito»</p>	<p>Se pretende que cada elemento de coste sea asignado una sola vez y con un único criterio a un objetivo de coste. Se trata de evitar que exista duplicidad en la asignación de costes a un contrato.</p>	<p>Se exige que todos los costes incurridos con un mismo propósito, sean bajo circunstancias similares, sean tratados solamente como costes directos o indirectos respecto a un objetivo final de costes.</p>	<p>Se aplica tanto en el caso de los costes incurridos (que es su ámbito habitual) como a los costes estimados en la oferta. Se permite que los costes directos de menor cuantía, en función de su importancia relativa, puedan ser tratados como costes indirectos siempre que su tratamiento contable sea uniforme a todos los contratos y los resultados no difieran de su tratamiento como costes directos.</p>

Denominación	Objeto	Requisitos	Condiciones de aplicación
<p>N.º 4 «Período de cálculo y estimación de costes»</p>	<p>Proporcionar criterios para seleccionar el período que debe ser utilizado para la estimación, agregación y cálculo de los costes de un contrato determinado. También permite lograr una mayor objetividad, uniformidad y fiabilidad en las estimaciones y realizar comparaciones de costes</p>	<p>El contratista como norma y salvo excepciones utilizará el año fiscal como período para el cálculo y estimación de los costes de los contratos. El período elegido debe ser consistente en su aplicación con el principio de devengo.</p>	<p>Las partes contratantes podrán, de mutuo acuerdo, utilizar un período específico, anual o no, distinto del año fiscal siempre que existan razones tales como: ser práctica habitual del contratista; que sea representativo de la actividad; es utilizado de forma consistente por el contratista; si su resultado no difiere del que se obtendría de otra forma; si se obtienen mejoras significativas de índole administrativa; y otras.</p>
<p>N.º 5 «Normas sobre costes directos e indirectos»</p>	<p>Realizar la determinación de los costes directos e indirectos del contrato. Establecer criterios para la formación de agrupaciones de costes indirectos. Definir criterios para seleccionar bases de reparto aplicables a los costes indirectos.</p>	<p>El contratista debe tener descrito en un manual los criterios para clasificar los costes en directos e indirectos. Los costes indirectos se agruparán en base a criterios de homogeneidad. Las agrupaciones de costes indirectos se imputan a los objetivos finales de costes en base a relaciones causales o de utilidad.</p>	<p>El registro de los costes indirectos por el contratista, se realizará normalmente por los costes reales, excepto que utilice un sistema de costes estándar. Una agrupación de costes indirectos es homogénea cuando todas sus actividades tienen la misma relación de causalidad o utilidad con los objetivos finales de costes. Para la determinación de las bases de reparto de las agrupaciones de costes indirectos los criterios a aplicar serán distintos, según la agrupación incluya un volumen significativo de costes asociados a la gestión y supervisión de la mano de obra directa y materiales directos o no. También podrán utilizarse coeficientes preestablecidos para la imputación de los costes indirectos bajo ciertas condiciones.</p>
<p>N.º 13 «Registro de los costes declarados no admisibles»</p>	<p>Facilitar la negociación, auditoría y seguimiento del contrato. Facilitar el análisis de los costes incurridos.</p>	<p>Identificar los costes no admisibles de acuerdo con las NODECOS. Separar los costes no admisibles en registros específicos del resto de costes admisibles y asignables a los contratos del MINISDEF. Los costes no admisibles formarán parte de las bases de reparto que estén compuestas por otros costes. Identificar los costes no admisibles de acuerdo con las NODECOS.</p>	<p>Los registros de costes que soportan la información contenida en las ofertas o las facturaciones deberán ser lo suficientemente detalladas para identificar los costes no admisibles. En el supuesto de que existan costes no admisibles en una base de reparto de costes indirectos, éstos permanecerán en la base de reparto.</p>

Fuente: Elaboración propia a partir de MINISDEF, 1998.

Cuadro 2
NODECOS relativas a factores de costes específicos

Denominación	Objeto	Requisitos	Condiciones de aplicación
<p align="center">N.º 6 «Utilización de los costes estándar para la mano de obra directa y los materiales»</p>	<p>Establecer criterios de utilización de los costes estándar para la estimación y cálculo de los costes de materiales y mano de obra directa en los contratos con el MINISDEF.</p>	<p>Que los costes estándar se registren en documentos contables o de gestión. Que los costes estándar y sus desviaciones se detallen suficientemente para cada unidad de producción homogénea. Que los procedimientos que regulan su determinación, revisión y asignación de las desviaciones estén documentados e implantados.</p>	<p>El contratista debe describir los criterios utilizados para la determinación y revisión de los costes estándar, su vigencia, el nivel y las condiciones de aplicación. Si uno de los dos componentes del coste (mano de obra o mano de obra directa) se establece de forma estándar el producto tendrá la consideración de coste estándar. Respecto a la mano de obra directa podrá fijarse un coste estándar por cada categoría de trabajadores que realicen funciones homogéneas. Las desviaciones de precios de materiales directos pueden calcularse y registrarse en el momento de la compra o bien cuando se consuman en el proceso productivo. Las desviaciones se imputarán a los objetivos de costes salvo que la reducida importancia de su cuantía permita su inclusión en alguna agrupación de costes indirectos.</p>
<p align="center">N.º 7 «Costes asociados a la depreciación del inmovilizado material»</p>	<p>Proporcionar criterios para la imputación a los objetivos de costes de cada periodo del coste asociado a la depreciación del inmovilizado material con una vida útil limitada.</p>	<p>El coste total de la depreciación de un activo está constituido por el valor de capitalización de un bien menos el valor residual estimado. La estimación de la vida útil se utilizará para determinar los periodos a los que los costes deben asignarse. El método de cálculo seleccionado será el que mejor refleje la depreciación efectiva del activo en cada periodo de su vida útil. El coste anual por depreciación del inmovilizado material se imputa a los objetivos de coste con los que se asocie</p>	<p>La estimación de la vida útil, del valor residual y la estimación de los consumos en cada periodo. La depreciación de un activo comienza cuando el activo esté dispuesto para su utilización. El cálculo de la depreciación de un activo debe ser uniforme a lo largo de los periodos contables. Sólo se admite la utilización de métodos de amortización con fines financieros o fiscales cuando estos reflejen de forma razonable la depreciación efectiva del activo y su relación con los objetivos de costes.</p>

Denominación	Objeto	Requisitos	Condiciones de aplicación
<p>N.º 8 «El coste financiero como coste afecto a la actividad productiva»</p>	<p>Establecer el criterio para cuantificar y asignar los costes financieros (tanto del capital invertido en el inmovilizado afecto a la actividad productiva como del invertido en factores del circulante afectos a los contratos de MINISDEF), calculados en términos de costes de oportunidad, a los objetivos de coste.</p>	<p>Determinar la base sobre la que se calcula. El tipo de interés aplicable será el interés legal del dinero. Los costes financieros deben figurar como partida independiente del resto de costes del contrato.</p>	<p>La base de cálculo de los costes financieros será el valor neto medio de los inmovilizados que tiene el contratista a lo largo de un período para el desarrollo de su actividad normal. El inmovilizado en curso puede formar parte de la base de cálculo si existe una propuesta razonada y aprobada de inversión, que se hayan realizado pagos como comisión de entregas parciales y exista una evidencia razonable de su utilización futura en las actividades relacionadas con el MINISDEF.</p>
<p>N.º 12 «Tratamiento de costes específicos»</p>	<p>Delimitar de forma particular los conceptos no admisibles como factores de coste imputables a los contratos del MINISDEF de aquellos otros que pueden serlo bajo determinadas circunstancias.</p>	<p>Costes no admisibles</p> <p>Gastos que puedan tener la consideración de participación en beneficios. El exceso de valor asignado en cuentas a los suministros o prestaciones sobre su valor corriente. Las cuotas del Impuesto sobre sociedades y de cualquier otro tributo sobre el capital o sobre la renta. Las multas y sanciones establecidas por la Administración pública. Los gastos financieros del subgrupo 66 del PGC. Las pérdidas procedentes del inmovilizado y gastos excepcionales. Las donaciones y subvenciones. Las dotaciones a las provisiones Las indemnizaciones por despido y bajas incumplidas, así como las correspondientes a jubilaciones anticipadas. Pérdidas de créditos comerciales incobrables. La amortización del fondo de comercio. Los ingresos, descuentos o subvenciones vinculados con algunos de los costes admisibles operarán como un menor coste del contrato.</p>	<p>Costes admisibles</p> <p>Quando se acredita que existe vinculación entre el gasto realizado y el contrato con el MINISDEF se consideran costes admisibles los siguientes: Los costes de publicidad y relaciones públicas. Los costes de arrendamientos. Los costes por derechos de uso relativos a la propiedad intelectual y otros costes derivados del uso de patentes. Costes por servicios de garantía. Los costes de subactividad. Los costes de formación. Costes de obsolescencias y sobrantes de almacenes.</p>

Fuente: Elaboración propia a partir de MINISDEF, 1998.

Cuadro 3
NODECOS relacionadas con los criterios para la asignación de algunas agrupaciones de costes

Denominación	Objeto	Requisitos	Condiciones de aplicación
<p align="center">N.º 9 «Asignación de los costes de gestión de servicios centralizados, desarrollados por un área central de la organización para sus áreas secundarias»</p>	<p>Establecer los criterios de asignación de los costes de dirección, supervisión, administración general y gestión, realizadas por un área central, en beneficio de otras secundarias a las que presta sus servicios de apoyo. Se pretende evitar agrupaciones excesivamente genéricas y mejorar las bases de transferencia de los costes.</p>	<p>Identificar la totalidad de los costes de las áreas centrales clasificados por funciones o actividades. Imputar los costes a las áreas secundarias a las que presta su apoyo. Que los costes que no se puedan asignar directamente a un área secundaria, pero que guarden relación de las actividades de varias áreas secundarias, se agruparán con criterios de homogeneidad y se repartirán entre éstas en base a una base representativa de dicha relación. Que el resto de costes no asignados, que se consideran costes residuales, se repartirán entre todas las áreas secundarias dependientes de un área central, mediante una base representativa de la actividad total de aquellas.</p>	<p>Se requiere que los costes se agrupen de forma separada. Su número dependerá de la importancia de las funciones y actividades que desempeñe el área central. La base de reparto se elegirá entre las que reflejen mejor la relación causa-utilidad. Las bases de reparto deben estar configuradas por una magnitud representativa de los bienes y servicios producidos por la función de apoyo. Como base alternativa se podrá utilizar alguna que mida la actividad del área que recibe el apoyo.</p>
<p align="center">N.º 10 Imputación de los costes generales y de administración de las áreas elementales a los objetivos finales de coste»</p>	<p>Dar un tratamiento objetivo y equitativo a la imputación de los costes generales y de administración acumulados directa o indirectamente en las áreas elementales que los han generado a los objetivos finales de costes.</p>	<p>Estos costes deben separarse del resto de costes indirectos y constituir una agrupación independiente y sólo se imputarán a portadores de costes. Se imputarán a los objetivos finales de costes de un período mediante la aplicación de una base de imputación representativa de la actividad total del área elemental. Se entiende por costes generales y de administración, a estos efectos, los incurridos para la gestión y administración global del área elemental. La actividad productiva del período de un área elemental se representa por el valor de los productos en curso, semiterminados y terminados.</p>	<p>Los costes generales y de administración de un área incurridos en beneficio de otra área, deben ser excluidos de la agrupación de costes generales y de administración del área donde éstos se han generado. Se admite la incorporación a esta agrupación de otros costes que no sean cuantitativamente significativos en función de su importancia relativa, siempre que la base de reparto común a utilizar para la imputación del conjunto refleje la relación causal o de utilidad más adecuada para el todos los costes acumulados en esta agrupación. La base de reparto para la imputación de los costes generales y de administración debe ser representativa de la actividad total de un área elemental durante un período determinado. Según las circunstancias particulares que concurren en cada área puede elegirse entre: (a) los costes totales de producción; (b) los costes que integran el valor añadido; y (c) algún elemento de coste singular.</p>

Denominación	Objeto	Requisitos	Condiciones de aplicación
N.º 11 «Cálculo de los costes de investigación y desarrollo independientes, y de los costes de licitación y preparación de ofertas»	Fijar unos criterios para: Cuantificar los costes de investigación y desarrollo no vinculados a un cliente específico, y los costes de preparación y licitación de ofertas no adjudicadas. Imputar estos costes a los objetivos de costes, en base a una relación causal o de utilidad.	La unidad básica de identificación y agregación de estos costes se corresponde con los proyectos individuales. Los proyectos incluyen todos los costes directos e indirectos que les sean imputables, a excepción de los costes generales y de administración. La agrupación de estos costes estará constituida por los costes de todos los proyectos.	Si los costes de trabajos específicos de I+D o de licitación y preparación de ofertas no son significativos, podrán ser agrupados con uno o más proyectos de la misma naturaleza. Los costes de los trabajos de I+D o de licitación y preparación de ofertas ejecutados por un área para otra, no se considerarán, normalmente, costes del área que los realiza. En el supuesto de trabajos realizados por varias áreas estos costes se localizarán en el área central a efectos de su asignación. Esta asignación se realizará: (a) cuando un proyecto sea susceptible de identificación con un área determinada, su coste será soportado por ésta; (b) en caso contrario, estos costes formarán parte de una agrupación de costes residuales de áreas centrales y se imputarán a las áreas administradas mediante una base representativa de la actividad total de las mismas.

Fuente: Elaboración propia a partir de MINISDEF, 1998.

Cuadro 4
Definiciones, conceptos y términos empleados en las NODECOS

Denominación	Objeto	Requisitos	Glosario de términos
N.º 14 «Glosario de términos sobre determinación y cálculo de costes a efectos de las presentes normas»	Definir todos los conceptos o términos utilizados en las NODECOS, con la finalidad de acotar el significado exacto con el que se usan.	Todo contratista adjudicatario de un contrato sometido a las NODECOS deberá asumir el contenido de las definiciones aquí se exponen. Tiene carácter supletorio el glosario de consultabilidad de gestión de la AECA. El MINISDEF valorará y aprobará la utilización de conceptos o términos propuestos razonablemente por el contratista y no recogidos en la presente norma.	Se definen los conceptos comprendidos en estas NODECOS.

Fuente: Elaboración propia a partir de MINISDEF, 1998.

Cuadro 5
Comparación entre la estructura de las CAS y las NODECOS

CAS	NODECOS
Denominación	Denominación
Objetivo	Objeto
Definiciones	—
Requerimiento fundamental	Requisitos
Técnicas de aplicación	Condiciones de aplicación
Ilustraciones	—
Interpretación	—
Exenciones	—
Fecha de vigencia	—

Fuente: Elaboración propia.

No obstante, junto a esta estructura general que presentan la mayoría de las NODECOS también existen excepciones a este diseño. Así, las n.º 1, 12 y 14 presentan una estructura particular. La primera se limita a definir los conceptos básicos y fundamentales referidos a los componentes del coste del contrato; la n.º 12 presenta una lista de clases de costes que delimita el carácter de admisible (y sus condiciones para esta consideración) o bien, de no admisible de los mismos en los contratos; la n.º 14, si bien presenta las partes que aluden al objeto y a los requisitos, como el resto de NODECOS, la tercera parte de esta norma comprende una enumeración de términos y sus correspondientes definiciones.

Seguidamente exponemos las principales características que presentan las NODECOS. En primer lugar, éstas encuentran su principal fuente de inspiración y su modelo en las CAS. En efecto, se critica que la mayoría de aquéllas constituyen un resumen o una mera traducción de éstas, pero, ciertamente, sin la riqueza de matices que ofrecen las interpretaciones del *Cost Accounting Standards Board* (CASB) como resultado de una mayor experiencia y trayectoria en la aplicación de estas normas (Vera y Buendía, 1999). Para comprobar la influencia de las CAS en la elaboración de las NODECOS, en el Cuadro 6 aportamos la comparación entre los contenidos de las normas de costes de ambos países.

La iniciativa de la creación de las normas sobre costes en España surge principalmente de una de las partes implicadas en la contratación administrativa, como es el MINISDEF. Dentro del MINISDEF cabe destacar la implicación y el impulso de la Secretaría de Estado de Defensa en el nacimiento e implantación de las NODECOS, todo ello en el marco de la elaboración de una propuesta metodológica de trabajo desarrollada en el ámbito de los análisis y auditorías de costes y precios de los contratos de defensa. En la tramitación del expediente normativo para la publicación de la O.M. 238/1998, también se tuvo en cuenta los informes elaborados al efecto sobre esta materia, tanto por la Asesoría Jurídica como por la Intervención General del MINISDEF. Asimismo, cabe señalar que el MINISDEF tuvo en cuenta los comentarios y opiniones de la Asociación Española de Fabricantes de Armamento y Material de Defensa de España (AFARMADE) que formó parte de la discusión de las NODECOS.

Sin embargo, las NODECOS fueron confeccionadas por parte de los miembros del GEC, no como una necesidad sentida como propia en España, sino como una obligación impuesta y derivada de la participación española en programas de cooperación internacional en

Cuadro 6
Correspondencia temática entre las NODECOS y las CAS

NODECOS	CAS
NODECOS 1	CAS 418
NODECOS 2	CAS 401
NODECOS 3	CAS 402
NODECOS 4	CAS 406
NODECOS 5	CAS 418
NODECOS 6	CAS 407 CAS 408 CAS 411 CAS 412 CAS 413 CAS 415
NODECOS 7	CAS 404 CAS 409
NODECOS 8	CAS 414 CAS 417
NODECOS 9	CAS 403
NODECOS 10	CAS 410
NODECOS 11	CAS 420
NODECOS 12	—
NODECOS 13	CAS 405
NODECOS 14	—
—	CAS 416

Fuente: Vera y Buendía, 1999.

materia de armamento, en los cuales se exigía auditar los costes que las empresas participantes presentaban en las ofertas y en la ejecución de dichos contratos. Por el contrario, en EE.UU. las normas surgen como resultado de un largo proceso de investigación, análisis y discusión en el seno del CASB donde se encuentran representadas todas las partes interesadas: administración, industria y empresas y, del ámbito contable (Vera y Buendía, 1999) y cuyo objetivo inicial era depurar los precios de los cuantiosos contratos que el gobierno norteamericano celebra con las empresas pertenecientes a las industrias nacionales de armamento y material de defensa (Bedingfield y Rose, 1985).

En España, a diferencia de lo que sucede en EE.UU o el Reino Unido, no existe un órgano independiente específico que asuma la función de intérprete de las normas de costes ni que resuelva las posibles controversias que puedan producirse entre contratistas y el MINISDEF basadas en las 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.

Otra influencia de carácter relevante que observamos en las NODECOS lo constituye el glosario de contabilidad de gestión publicado por AECA. En la norma decimocuarta se establece que se utilizarán con carácter supletorio las definiciones y términos recogidos en dicho

glosario. También cabe resaltar la existencia de rasgos propios de las NODECOS aportados por el GEC, como consecuencia de la experiencia adquirida en el ejercicio de las auditorías y análisis de costes y precios sobre las empresas, como son la enumeración y el tratamiento de los costes considerados no admisibles y de las circunstancias que posibilitan su consideración como costes admisibles.

2.3. Resultados obtenidos

Para valorar adecuadamente la contribución de las NODECOS en la mejora de la eficiencia de la contratación del MINISDEF presentamos los resultados obtenidos por el GEC en el ejercicio de su función de análisis de costes y precios de empresas. Dicha función está recogida en la Instrucción 128/2007, de 16 de octubre, de la Secretaría de Estado de Defensa, cuyo contenido aborda el procedimiento para la prestación de los servicios de análisis de costes y precios en el ámbito del MINISDEF. Así en el Cuadro 7 se presentan tanto los trabajos de auditorías de ofertas³ y auditorías de costes incurridos⁴ realizados por el GEC como los ajustes totales y porcentuales obtenidos en el período 2008-2009.

Cuadro 7
Resultados obtenidos por el GEC en el período (2008-2009)
(Importes en millones de euros)

Año	Función	Tipos de trabajos	Trabajos	Volumen revisado (M€)	Ahorro (M€)	%
2008	Análisis de costes y precios de empresas	Auditorías de Ofertas y Auditorías de Costes Incurridos	10	141,36	11,45	8,10
2009			20	445,33	11,93	2,68
TOTAL (2008-2009)			30	586,89	23,38	3,98

Fuente: Elaboración propia a partir de información suministrada por el GEC.

A la vista de estos datos, podemos destacar, que al margen de las auditorías de costes unitarios⁵, los ajustes logrados a través de las auditorías de ofertas y de las auditorías de costes incurridos han supuesto un importante ahorro explícito (una reducción económica efectiva del precio de los contratos con las empresas) en el presupuesto del MINISDEF.

3. Declaración y presentación de los costes y precios por parte de las empresas

Entre los objetivos fundamentales que persigue la O.M. 283/1998 figura la regulación de la forma de presentación de las ofertas por parte de las empresas licitadoras en los contratos. Para ello se establece la obligatoriedad por parte de los órganos de contratación de incluir, dentro de los pliegos de cláusulas administrativas particulares, una cláusula que exija a las posibles empresas licitadoras que en sus ofertas figuren individualizadamente los diferen-

tes costes directos e indirectos asignados al contrato, así como el beneficio y los impuestos indirectos que se le afecten.

Los costes de los contratos deben calcularse conforme al modelo de costes completos establecido en las NODECOS. Así, en todos los pliegos de cláusulas administrativas particulares para los contratos que se adjudican por el procedimiento negociado, la O.M. 40/2004, de 27 de febrero, establecía dentro del apartado «Notas explicativas» el cuadro de precios descompuestos de la oferta, que exigía que para cada unidad de obra o partida alzada, los precios se descompongan en costes directos (mano de obra directa, materiales directos, trabajos directos subcontratados y otros costes directos) y costes indirectos (costes indirectos de producción, costes financieros, costes indirectos de gestión de materiales, costes indirectos de gestión de subcontrataciones, costes generales y administrativos, y costes indirectos comerciales).

Más recientemente, la Instrucción 128/2007, de 16 de octubre, de la Secretaría de Estado de Defensa, ha profundizado en la normalización de la información sobre los costes y precios de las empresas que concurren a la adjudicación de contratos por el procedimiento negociado. En este sentido, se han elaborado, como anexos a dicha Instrucción, dos formatos que, aunque son muy similares, tienen aplicaciones distintas: uno para la presentación de ofertas y otro para la presentación de costes incurridos (estos se muestran de forma conjunta en el Cuadro 8). Estos formatos se deberán presentar en papel y en soporte informático para permitir y facilitar el análisis de los costes que efectuará el GEC.

Cuadro 8

Declaración relativa a la descomposición del precio ofertado y a los costes incurridos en la ejecución del contrato

Ítem	Concepto	Importe	Fórmula Precio Ofertado	Fórmula Costes Incurridos
A	Costes directos afectados a los productos que van a ser entregados y/o los servicios que van a ser prestados (o bien entregados o efectivamente prestados —en el caso de costes incurridos—).			
B	Costes indirectos imputados a los productos que van a ser entregados y/o los servicios que van a ser prestados (o bien entregados o efectivamente prestados —en el caso de costes incurridos—).			
C	Coste completo de los productos que van a ser entregados y/o los servicios que van a ser prestados (o bien entregados o efectivamente prestados —el caso de costes incurridos—).		= A+B	= A+B
D	Beneficio propuesto respecto a los productos que van a ser entregados y/o los servicios que van a ser prestados.			
E	Precio de los productos que van a ser entregados y/o los servicios que van a ser prestados.		= C+D	
F	Otros costes aceptados en el contrato, no asignables a los productos o servicios.			
G	Impuestos repercutibles			
H	Precio del contrato		= E+F+G	
I	Total de los costes incurridos en la ejecución del contrato			= C+F

Fuente: Elaboración propia a partir de las declaraciones que figuran en la Instrucción 128/2007.

Por último, las empresas, además de estar obligadas a presentar la información sobre costes y precios de los contratos de la forma que ha sido anteriormente expuesta, también quedan obligadas a atender los requerimientos del MINISDEF (aportación de medios materiales, documentación e información) encaminados a realizar el análisis y evaluación de los costes y precios de las ofertas y de los costes incurridos por el contratista en la ejecución del contrato. El contratista está obligado a mantener la documentación económica y contable referente al contrato durante el plazo que fiscalmente sea exigible.

Si bien, creemos acertada la línea de actuación iniciada con la Instrucción 128/2007 para homogeneizar y normalizar los datos técnicos, económicos y contables que deben presentar las empresas en la contratación con el MINISDEF, sin embargo, se echa en falta la elaboración de algún tipo de declaración suplementaria de carácter cualitativo sobre los sistemas contables, los métodos de contabilidad de gestión y las prácticas habituales en materia de contabilidad de costes que aplican las empresas. La validación previa de sus métodos y prácticas calificándolas conforme a las NODECOS podrían servir, en muchas ocasiones, para simplificar las evaluaciones de costes que sobre dichas empresas se practican.

4. Proyectos de futuro

En el actualidad, el MINISDEF está acometiendo un importante proyecto de actualización de las estructuras y procedimientos de la contratación que se inserta en el Programa Permanente de Eficiencia y Economía de Gasto del MINISDEF, aprobado por la Instrucción 8/2009, de 9 de marzo, del Secretario de Estado de Defensa. El establecimiento de nuevos métodos para la fijación de los precios de los contratos (entre otros, con precios provisionales y precios máximos con ahorro incentivado) hace necesario introducir mejoras en los procedimientos actualmente existentes para la determinación con criterios objetivos de la oferta más ventajosa y el precio adecuado para el cumplimiento de las prestaciones contratadas. Más aún, cuando la determinación del precio se pretende realizar en situaciones de carencia de referencias de mercado y escasa concurrencia. En este sentido, la Instrucción 8/2009 establece ⁶, como medida a adoptar, la implantación generalizada y coordinada de los procedimientos de auditoría de costes y precios en los contratos que se adjudiquen por el procedimiento negociado sin publicidad.

En esta misma línea, Arias, Pastor y Huerta (2009) señalan que el MINISDEF ha iniciado un proyecto integral para desarrollar los sistemas de información sobre los costes y los precios de las empresas. El objetivo principal de este proyecto es permitir la estimación de los costes y precios de los programas desde los primeros momentos del planeamiento de recursos materiales y financieros hasta que se elabora el presupuesto de los expedientes de contratación. Dicho proyecto comprende la definición de una base de datos, el establecimiento de una descomposición estructurada de los costes y la implantación de una aplicación informática capaz de realizar estimaciones paramétricas de los costes.

El proyecto de estandarización elaborado por el GEC, que ha recibido las sugerencias de las empresas del sector de la defensa, se divide en tres ejes de actuación: una nueva estructura de descomposición de costes de los sistemas, nuevas fórmulas de revisión de precios y,

por último, el establecimiento de las normas de cálculo de las tarifas y coeficientes (Infodefensa, 2010).

El objetivo del proyecto de la estructura de descomposición de los costes por familias de armas ⁷ consiste en normalizar los formatos y estándares de las ofertas para facilitar la negociación de los precios, identificando los costes de cada parte del sistema, los costes de fabricación y los costes de mantenimiento.

Respecto al método de cálculo, se pretende que la empresa considere a las fuerzas armadas españolas como un cliente único, y por ello se deben fijar tarifas horarias y coeficientes. El procedimiento propuesto por el GEC establece que las empresas calculen las tarifas y coeficientes como un instrumento para el cumplimiento de los objetivos marcados en el presupuesto del contrato. Dichas tarifas se propondrían a finales de año, para que el GEC las evalúe para su aprobación en los tres primeros meses del año siguiente. Una vez aprobadas las tarifas se aplicarían a todos los contratos que celebre la empresa con cualquier órgano de contratación del MINISDEF.

Por tanto, en este contexto de reformas y adaptaciones de los procedimientos de contratación que se están produciendo en el MINISDEF, y dentro del terreno de los análisis de costes y precios, se requiere reforzar y mejorar la aplicación de las normas sobre el cálculo de costes de los contratos con vistas a la negociación y determinación del precio con las empresas. Esta medida sugiere una modificación o actualización de las NODECOS.

La futura reforma debería estar en línea con las principales críticas que se han venido realizando sobre diversos aspectos. Así, aún reconociendo el valor las NODECOS por su adaptación a la realidad que se han de aplicar, destaca la ausencia de referencias sobre el margen de beneficio como componente del precio de los contratos. Por otra parte, señalan Vera y Buendía (1999) que el excesivo apego a las CAS incorpora en ocasiones una terminología novedosa alejada de la habitualmente manejada en España, lo cual genera un cierto confusiónismo terminológico, sobre todo, en las normas que se refieren a los costes indirectos, cuyo tratamiento necesita ser mejorado en determinados puntos (distribución, bases de reparto, relación de causalidad, vinculación con la actividad real de la empresa, y otros). Opinamos que, además de una mejor redacción y estructuración de las NODECOS, parece necesario reconsiderar o actualizar la delimitación entre costes admisibles y no admisibles.

Por otra parte, desde el propio GEC, en base al tiempo transcurrido desde la publicación de las NODECOS y a la experiencia adquirida mediante la aplicación de éstas, se plantea actualmente la necesidad de modificar la O.M. 238/1998. Las modificaciones se realizarían en dos direcciones: una consistiría en mejorar el procedimiento establecido en las disposiciones de esta norma para la utilización de las auditorías de costes y precios, y otra que trataría de mejorar las normas sobre los criterios de cálculo de costes contenidas en el Anexo de esta O.M.

Las modificaciones de las disposiciones contenidas en la citada O.M. estarían orientadas, entre otras cuestiones, a: la adaptación de sus disposiciones a la LCSP; el establecimiento de unos procedimientos que aseguren la implicación de los especialistas en contratación en las fases de programación y presupuestación con el objetivo de integrar la contratación en la definición y ejecución de los programas de obtención y en la presupuestación tal como re-

quiere ⁸ la Instrucción 5/2010, de 19 de febrero, del Secretario de Estado de Defensa, por la que se aprueba el Plan General para la Organización de la Contratación y sus Procedimientos en el MINISDEF; reformar su ámbito de aplicación, delimitando este de forma más generalizada y flexible, permitiendo su empleo sobre todo tipo de contratos (según su objeto) y su extensión a los contratos adjudicados mediante diálogo competitivo, así como, optimizar su aplicación de forma que permita utilizar los análisis y auditorías de costes y precios en aquellas situaciones donde existan circunstancias que justifiquen la necesidad y la oportunidad de su realización.

Por otra parte, las modificaciones que se proponen respecto a las normas sobre los criterios de cálculo de costes contenidas en el Anexo de esta O.M. se centran en tres aspectos: en primer lugar, el desarrollo del contenido de la norma número 1, definiendo y detallando la composición del coste de las prestaciones (coste de producción, gastos generales y costes financieros) y del precio de los contratos con el MINISDEF; en segundo lugar, incorporar una norma sobre el método de cálculo de costes homogéneos referidos tanto a las tarifas horarias como a los coeficientes de costes indirectos; por último, introducir una nueva norma que trataría sobre la implantación de criterios objetivos para la negociación y la determinación del beneficio de los contratos.

El GEC considera que en este proceso de modificación de la O.M. 238/1998 sería muy interesante y enriquecedor contar con los comentarios y opiniones de la industria de la defensa española, de los contratistas del MINISDEF y de los expertos del campo de la contabilidad y de la contratación. Para ello, se propone la publicación del proyecto de modificación de la citada O.M. en la plataforma de contratación del Estado de la Junta Consultiva de Contratación Administrativa o, en su defecto, en la plataforma del MINISDEF y establecer un período de trámite de audiencia pública a los colectivos interesados.

5. Conclusiones

Las NODECOS constituyen actualmente el marco de referencia principal en materia de criterios de cálculo de costes para la realización por parte del GEC de los análisis o auditorías de costes y precios sobre los datos suministrados por las empresas contratistas del MINISDEF. La principal fuente de inspiración de las NODECOS ha sido las *Cost Accounting Standards* americanas, aunque carecen de la profundidad y el nivel de desarrollo de éstas. En su elaboración resalta la iniciativa y el protagonismo del MINISDEF, frente a la elaboración de las CAS donde la participación de la industria es mucho más notoria. No obstante, a pesar de las necesidades de reforma de las NODECOS, su implantación por parte del MINISDEF y su aplicación por parte del GEC en la realización de los análisis y auditorías de costes y precios de los contratos de defensa están produciendo mejoras en la gestión de los contratos y en la eficiencia del gasto público en defensa. En este sentido, las NODECOS están cumpliendo la finalidad para la que fueron creadas y esa mejora en la eficiencia y en la transparencia de la contratación militar se está traduciendo en el logro de ahorros económicos significativos para el MINISDEF.

Las nuevas modalidades para la determinación del precio de los contratos que introduce la LCSP, como el reconocimiento legal de la posibilidad de contratar con precios provisionales y la necesidad de determinar el precio definitivo según los costes incurridos por el contratista, pueden suponer un estímulo para extender la aplicación de las NODECOS, en defecto de otras normas específicamente dictadas al efecto, en el resto de la Administración Pública española. En este sentido, la experiencia acumulada por el MINISDEF en el empleo de este tipo de normas de costes puede ser de utilidad para aquellos que se enfrenten a los nuevos retos que están surgiendo en el campo de la gestión de la contratación y del control del gasto del sector público.

Notas

1. Aunque el GEC se creó en 1988, situamos el inicio de sus actividades en 1990.
2. El contenido de esta cláusula es el siguiente:
«El Director General de Asuntos Económicos, a propuesta del órgano de contratación, podrá interesar a las empresas que aporten los medios materiales, la documentación y la información que le requiera el personal acreditado del MINISDEF para realizar los trabajos necesarios para el análisis y evaluación de los costes y precios de las ofertas y de los costes incurridos por el contratista en la ejecución del contrato. Las empresas quedan obligadas a atender a dichos requerimientos.
A fin de posibilitar la realización de los trabajos indicados en el párrafo anterior, el contratista deberá mantener la documentación soporte durante el plazo que fiscalmente sea exigible.
El cálculo de los costes estimados en las ofertas o incurridos en la ejecución del contrato se realizará con arreglo a las normas que figuran en el Anexo de la Orden Ministerial 283/1998, de 15 de octubre o las que en su caso las sustituyan.»
3. Las auditorías de ofertas consisten en la revisión de los precios propuestos por las empresas en las ofertas presentadas a los órganos de contratación, una vez iniciado el procedimiento negociado de adjudicación del contrato, para comprobar que son los adecuados al mercado, o bien, que representan el valor de las prestaciones que se van a contratar, por incluir los costes calculados con arreglo a las NODECOS y un beneficio acorde con los riesgos que va asumir el contratista.
4. Las auditorías de costes incurridos tienen como finalidad revisar los costes realmente incurridos por un contratista o subcontratista en la ejecución de las prestaciones contratadas, para comprobar que su cálculo es adecuado a los criterios de las NODECOS.
5. Revisión de los precios y costes unitarios (tarifas, ratios o coeficientes) propuestos por las empresas, para comprobar que son los adecuados al mercado, o bien, que representan el valor real de las unidades de tiempo o de otra índole con que se miden las prestaciones o los consumos de recursos productivos, por haberse calculado con arreglo a los criterios de las NODECOS. Este tipo de auditorías se han realizado principalmente sobre las tarifas horarias de la mano de obra y sobre los coeficientes de costes indirectos de las empresas y han supuesto un importante ahorro de carácter implícito en el presupuesto del MINISDEF.
6. En su apartado Octavo, en el punto 5.
7. Aeronaves, navales, vehículos terrestres, electrónica y/o software, artillería, misiles, espaciales y sistemas de sistemas.
8. En su apartado Quinto, en el punto 3.

Bibliografía

- Arias, J. F.; Pastor, J. y Huerta, J. A. (2009): «La determinación del precio en situaciones de carencia de referencias de mercado y escasa concurrencia», *Contratación Administrativa Práctica, Revista de la contratación administrativa y de los contratistas*, núm. 89, pp. 37-69.
- Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas (1994): «Glosario de contabilidad de gestión», *Documento*, n.º 0 de la serie de Principios de contabilidad de gestión.
- Bedingfield, J. y Rose, L. (1985): *Government contract accounting*, 2.ª edición. A federal publications government contract text. Washington.
- Electronic Code of Federal Regulations (E-CFR) (2009): *Title 48 Federal Acquisition Regulations System*. Disponible en <http://www.ecfr.gpoaccess.gov/cgi/t/text/text-idx?> [Consultado 20 noviembre 2009].
- Horngrén, C.; Foster, G. y Datar, S. M. (2007): *Contabilidad de costos. Un enfoque gerencial*, Pearson Educación, decimosegunda edición, México.
- Infodefensa (2010): *Defensa abordará en 2010 una importante reorganización del sistema de contratación*. Disponible en http://infodefensa.com/esp/noticias/noticias_ref.asp?search [consultado 2 febrero de 2010].
- Ley 47/2003, General Presupuestaria de 26 de noviembre (BOE n.º 284, de 27 de noviembre).
- Ley 30/2007, de 30 de octubre, de Contratos del Sector Público (BOE n.º 261, de 31 de octubre)
- Méndez, C. (2010): «Medidas de control del gasto de Defensa ante la crisis económica», *Presupuesto y Gasto Público*, núm. 58, pp. 21-27.
- Ministerio de Defensa (1998): Orden del Ministerio de Defensa 238/1998, de 15 de octubre, sobre presentación y auditoria 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 (NODECOS) (BOE n.º 258, de 28 de octubre).
- (2004): Orden Ministerial 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 abiertos restringido y negociado según corresponda en el ámbito del MINISDEF (BOE n.º 90, de 14 de abril).
- Secretaría de Estado de 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 n.º 212, de 30 de octubre).
- (2009): Instrucción 8/2009, de 9 de marzo, por la que se aprueba el Programa Permanente de Eficiencia y Economía de Gasto del MINISDEF (Boletín Oficial de Defensa n.º 50, de 13 de marzo).
- (2010): Instrucción 5/2010, de 19 de febrero, por la que se aprueba el Plan General para la Organización de la Contratación y sus Procedimientos en el MINISDEF (Boletín Oficial de Defensa n.º 41, de 2 de marzo).
- Vera, S. y Buendía, D. (1999): *La regulación del cálculo de costes en la contratación con los organismos militares: análisis comparativo España-Estados Unidos*, VI Congreso Internacional de Costos, Braga (Portugal).