

Dr. Ramón
Martínez Tapia

*Departamento
de Contabilidad
Universidad
de Barcelona*

AUDITORIA DEL CONTRATO DE OBRAS EN LA ADMINISTRACION LOCAL

I. EL CONTRATO DE OBRAS

A) IMPORTANCIA DE LAS AUDITORÍAS EN LA ADMINISTRACIÓN LOCAL

LAS Administraciones Locales, al igual que el resto de las Administraciones Públicas, tienen que asumir la responsabilidad de garantizar los principios básicos de legalidad que han de presidir los actos administrativos. Este hecho justifica la importancia de las auditorías en la Administración Local.

Los procesos de auditoría en las Administraciones Locales son muy complejos, dado que es un área de la Administración en donde más de cerca se vive la dinámica político-social y en donde más actividades se concentran en un más reducido espacio, salvo la que pueda corresponderle a una Diputación Provincial, que abarca un conjunto de municipios.

Todas las Administraciones Locales tienen en común que desarrollan actos dirigidos a realizar obras. La variedad de ellas y la concepción política que, en muchas ocasiones, se ven envueltas, hacen recordar que no siempre los principios de eficiencia y eficacia vayan parejos.

Si el proyecto técnico-arquitectónico es complejo de por sí, esta complejidad se agranda cuando se solicita la colaboración de los servicios de los contratistas privados, los cuales han de someterse al imperio de los sistemas de contratación admi-

nistrativa. Y aún se hace más patente esa complejidad si las obras se pretenden hacer desde la misma Administración sin los medios requeridos.

La praxis demuestra que, como en la viña del Señor, hay de todo. Hay errores involuntarios en la contratación administrativa, generalmente de tipo interpretativo de algunos conceptos; en esta situación todo se arregla con una rectificación técnica y económica. La situación cambia cuando por medio juega la mala fe o la mala voluntad, porque lleva a abusos, sea de parte de la propia Administración, sea por parte del lado contratado.

Para remediar las posibles ilegalidades, o las arbitrariedades, se cuenta, además del control político, el control interno y con las posibilidades de la auditoría para esclarecer las posibles desviaciones.

El control interno de las Corporaciones Locales es llevado a cabo por tres órganos jurídico-económicos, la Secretaría, la Intervención y la Depositaria. En el campo técnico está el arquitecto de la Administración Local con auxilio de los especialistas, como ingenieros. No voy a referirme a sus funciones, ya que hice de ello mención en otra oportunidad (1).

(1) MARTÍNEZ TAPIA, Ramón, en *El control interno de las Corporaciones Locales*, Ponencia presentada en la V Semana de Economía Superior de las Corporaciones Locales en Granada y publicado por el Ins-

Lo que interesa aquí es describir muy brevemente los procesos que han de seguirse con motivo de la contratación de obras a desarrollar en las Administraciones Locales.

B) INFORMES BÁSICOS PARA LA CONTRATACIÓN DE OBRAS QUE HA DE CONSIDERAR UN AUDITOR

El contrato de obras suele ser el prototipo de todos los demás contratos dentro de la Administración, obviamente cada uno de ellos tiene sus propias peculiaridades.

En la figura número 1 se puede observar cómo los informes básicos para la contratación de obras son tres:

1. *El informe técnico*

El equipo técnico municipal, arquitecto y sus colaboradores, formulan los proyectos de obras que las autoridades locales puedan impulsar mediante los acuerdos políticos pertinentes. Es importante destacar que los técnicos sólo deberían de redactar los proyectos en función de la autorización política oportuna, ya que ésta es la que da validez a los sucesivos actos de la Administración encaminados a llevar a cabo una determinada obra. Cuestión que en la práctica no siempre se da así, ya que

tituto de Administración Local, y por la *Revista Técnica Contable* en...

algunas veces equipos técnicos actúan sin el debido respaldo jurídico. En las hojas de trabajo del auditor podrá detectarse la frecuencia de esta posible anomalía.

A partir, pues, de la autorización citada los técnicos pueden redactar los proyectos que les son encomendados. En ellos han de constar los siguientes factores:

- a) Técnicos.
- b) Económicos.
- c) Sociales.
- d) Estéticos.

Ni que decir tiene que los factores técnicos tienen que ver, primero, con las unidades físicas a emplear, calidad y cantidad de los materiales, así como la duración del proyecto. Estos temas, siempre muy descuidados en los procesos de auditoría, y puntos clave para determinar la eficacia y la eficiencia en este campo de la actividad económica de las economías locales, y que afecta obviamente al concepto de productividad. Su amnesia supone no conocer cuán interrelacionado está esto con los factores económicos, costes y finanzas, por poner un ejemplo.

En el proyecto técnico se indican también los precios a aplicar a las unidades técnicas, es el factor económico más visible. No está demás analizar convenientemente cómo se ha obtenido el precio que se fija en el mismo; más adelante, nos referiremos a la importancia de la forma cómo éste ha de obtenerse.

Los factores sociales corresponden a la justificación de sus destinatarios como beneficiarios de tales proyectos, esto en un sentido amplio llevaría a un análisis de costes-beneficios. Los factores estéticos están bastante más relacionados con los factores sociales de lo que uno pueda pensarse; muchas veces un mismo tipo de obra podrá variar su ornamentación más externa, según sea su destino urbanístico, por lo que las posibles evaluaciones e interpretaciones económicas pueden escaparse fácilmente por el lado de la simple decisión política. En todo caso el pueblo es el que decide quién ha de regir los destinos de la comunidad local.

De forma que el proyecto técnico suele estar acompañado de una *Memoria* explicando todo cuanto se ha puesto de manifiesto y algunas particularidades más sobre su valoración económica a través del correspondiente presupuesto técnico. Este no siempre se acompaña de las alternativas posibles para llevarlo a cabo, que son o bien llevando la ejecución directamente la misma Administración, por contrata, o la posibilidad de que las citadas obras puedan ser llevadas por los propios vecinos con mínimas aportaciones económicas de las Corporaciones Locales; eso sí, no puede olvidarse que dichas obras han de estar controladas por el equipo municipal, ya que al desarrollarse sobre vías públicas no se eximiría de ciertas responsa-

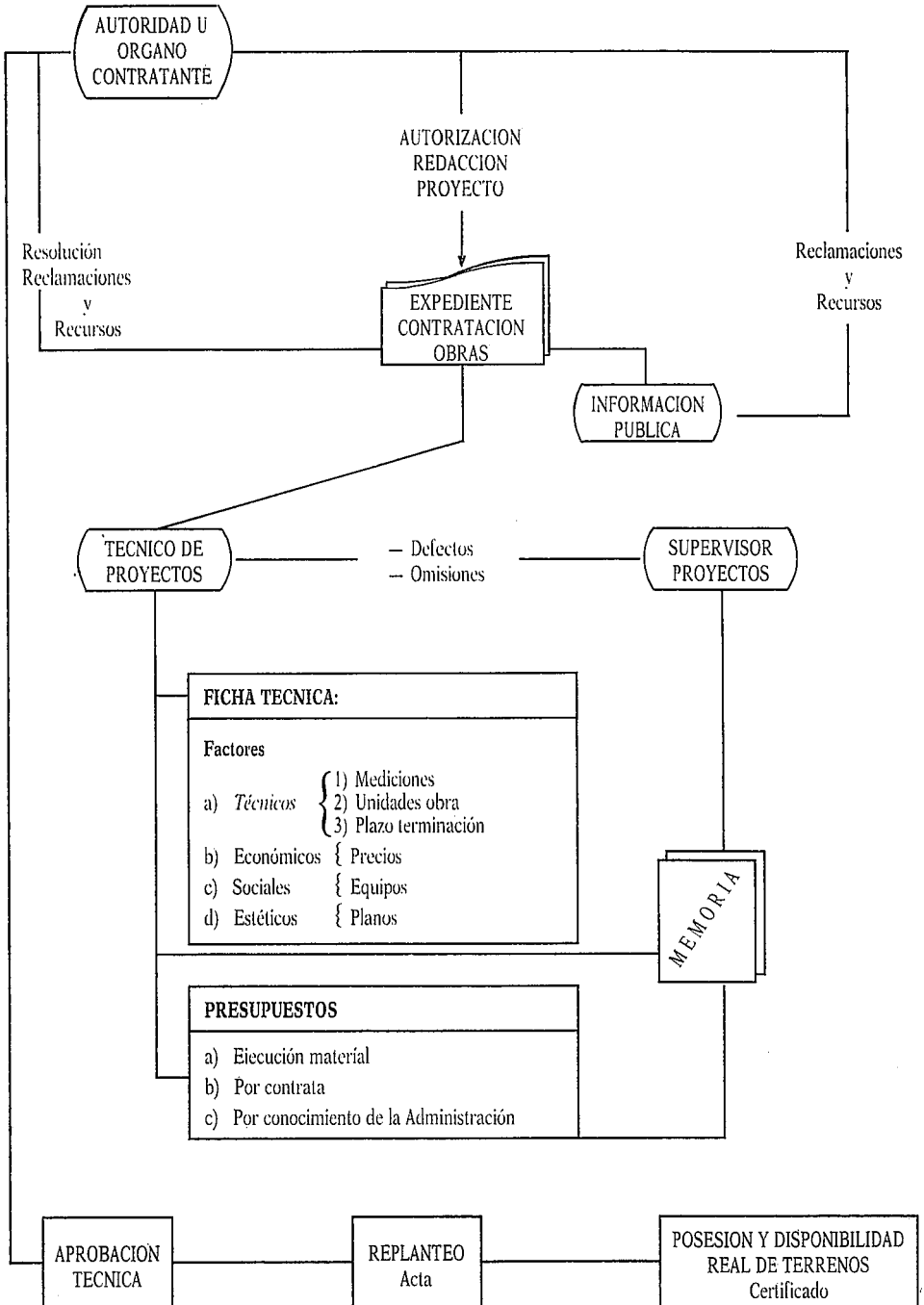


FIGURA NÚM. 1

bilidades a la propia Administración. Lo que queda bien expresado en la figura número 1, mediante el proceso que obligatoriamente ha de producirse, que es el de información pública, que es la que puede dar lugar a los oportunos recursos y reclamaciones.

En todos los procesos de contratación de obras, salvo los llevados por la vía de urgencia, o de contratación directa, suele transcurrir un cierto plazo de tiempo, bastante dilatado, precisamente para garantizar la correcta actuación de la Administración. El auditor deberá de tomar buena nota de la agilidad de tramitación de cada Administración si quiere sacar sus propias conclusiones respecto a la actuación bajo los principios económicos anteriormente comentados.

Una vez redactado el proyecto técnico procede llevarlo al órgano competente para su aprobación, a efectos de librar posteriormente el acta de replanteo sobre el terreno en que han de llevarse a cabo las obras, y justificar que sobre el mismo no pesan trabas, es decir, el servicio técnico de la Administración Local deberá librar un certificado sobre la efectiva posesión del terreno y su disponibilidad.

II. EL INFORME JURIDICO

Todo expediente de obras tiene como destino su ejecución, cuando

hace falta se pasa a la contratación, y es aquí cuando la labor de los servicios correspondientes han de estar respaldados por la normativa vigente sobre la materia que se pretende contratar, habiendo sido tradicional que sea la Secretaría de la Corporación la encargada de asesorar y de dar fe pública de los actos administrativos, actualmente esto se regula en lo dispuesto en la Sección 2.^a del R.D. 1174, de 18-IX-1974.

La normativa que rige a la contratación de obras es la siguiente:

- A) Normativa general.
 - a) Ley de Contratos del Estado.
 - b) Reglamento de Contratación del Estado.

- B) Normativa específica de la Administración Local.
 - a) Reglamento de Obras y Servicios de la Administración Local.
 - b) Otras leyes de contratación.

Todo el proceso de contratación debe de ir dirigido en su fase inicial a promover los principios de incentivación de la concurrencia y el de publicidad. Por el primero se pretende que con la competencia se puedan elegir entre varios precios, de acuerdo con el contenido del proyecto técnico. Esto se expresa gráficamente en la figura número 2 que

	TECNICO	JURIDICO	ECONOMICOS
I N F O R M E S	1. PROYECTO TECNICO 2. MEMORIA 3. PRESUPUESTOS TECNICOS	1. PLIEGO DE CLAUSULAS ADMINISTRATIVAS PARTICULARES 2. PLIEGO DE CLAUSULAS ADMINISTRATIVAS GENERALES 3. INFORME DE ASESORIA JURIDICA	1. SOBRE EL GASTO a) ¿Hay crédito? SI ... Certificado NO ... Expediente de crédito extraordinario 2. SOBRE LA FINANCIACION a) Financiación propia b) Financiación ajena — Certificado de aportación financiera de otros Organismos o Entidades

PROPUESTA DE CONTRATACION
 ACUERDO DE CELEBRACION CONTRATO
 APROBACION GASTO
 CERTIFICADO DE TOMA DE RAZON POR
 CONTABILIDAD

OTROS EXPEDIENTES DERIVADOS
 DE LA APROBACION DE PROYECTOS TECNICOS,
 CONTRATACION Y GASTO

EXPEDIENTE DE EXPROPIACION	EXPEDIENTE DE CAMBIO DE SERVICIOS AFECTADOS
----------------------------	---

FIGURA NÚM. 2

se acompaña. Conviene analizarla junto a la número 3, que también se aporta.

En ella puede apreciarse «*infra*» cómo hay dos recuadros, el de la izquierda recoge los momentos principales que un auditor deberá tener muy presentes a efectos de justificar los procedimientos legales, de contratación, propuesta y acuerdo de su celebración, con aprobación del gasto que se deriva del proyecto y la toma de razón por parte del servicio de contabilidad del mismo a efectos de controlar los límites presupuestarios que a tal efecto se establecen al confeccionar el presupuesto corporativo.

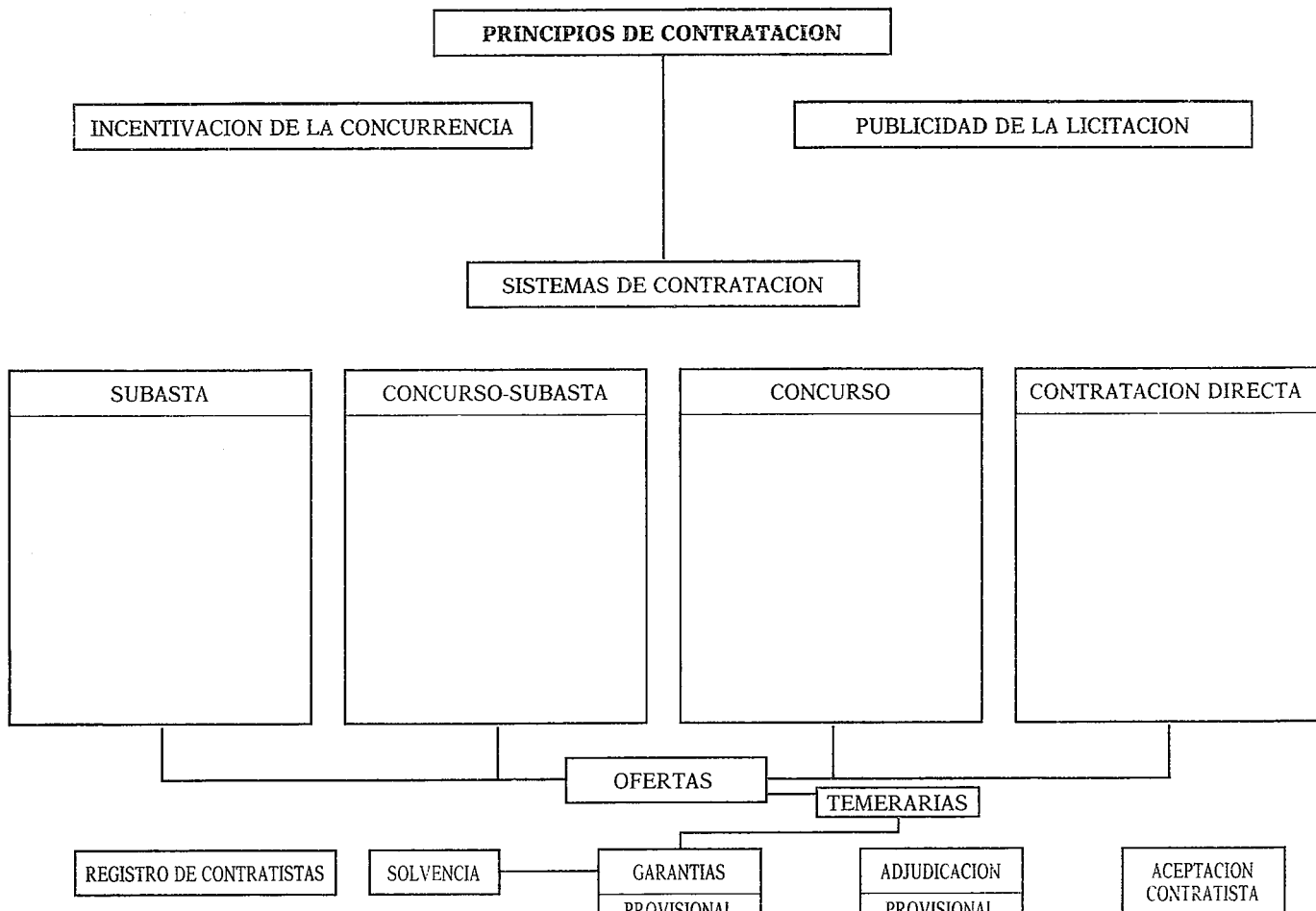
En el recuadro de la derecha se recogen las fases de otros posibles expedientes derivados de la aprobación de proyectos técnicos, como pueden ser los de expropiación y el de cambio de servicios por otros, con sendos expedientes en cada uno de ellos afectados por sus correlativos gastos. Puede decirse que estos expedientes forman globalmente parte del expediente técnico y, por tanto, temporalmente lo que ocurre que hay unos plazos mínimos para llegar a disponer los inmuebles afectados y así poder actuar dentro de los procesos jurídicos.

Atendidas las anteriores particularidades, y de acuerdo con lo expuesto en la figura número 3, hay distintas modalidades de contratación:

- a) Subasta.
- b) Concurso subasta.
- c) Concurso.
- d) Contratación directa.

Actualmente sólo se recurre al procedimiento de contratación directa o de concurso, concurso subasta.

Para poder acudir a los anuncios de contratación por parte de la Administración es preciso que los oferentes estén inscritos en el correspondiente Registro de Contratistas que marca el R.C.E., cuestión que no se atiende en la Administración Local, salvo en los grandes Ayuntamientos para las grandes obras, y que de algún modo conlleva que se contraten a personas, normalmente jurídicas, con capacidad de solvencia. La falta de ésta siempre lleva a la Administración a tensiones con el contratista que normalmente solicita pagos inmediatos a partir del libramiento de los certificados de obras, e incluso a solicitar anticipos a cuenta de las obras a realizar. Precisamente, esa falta de solvencia puede llevar a incumplimiento de contrato con las consiguientes demoras en la terminación del mismo; por esa razón la Administración intenta cubrirse mediante unas garantías, primero en la fase de licitación, mediante una garantía provisional, que dura mientras no se adjudique definitivamente y lo acepte el contratista; cuando se firma el contrato, ésta se hará sólo si se ha aportado la garantía definitiva, cuyo importe depen-



derá de los acuerdos tomados por la Corporación.

Formalizado el contrato administrativo y elevado o no a escritura pública depende de ello de ciertos requisitos de volumen de la obra y otras características, que pueden resumirse así: siempre que lo requiera la Administración, es importante que la Secretaría haya actuado de acuerdo con las prescripciones relativas a los documentos justificativos que las empresas contratistas han de aportar, y que son los que figuran en el recuadro en donde se empieza con los poderes notariales de las personas privadas contratantes; el representante de la Administración ya

vendrá autorizado por la Corporación u órgano competente, de lo que dará cuenta el encargado de la fe pública, y demás documentos allí citados.

III. EL INFORME ECONOMICO

La organización actual de muchas Corporaciones Locales cuentan con servicios económicos, su posible informe tiene validez de asesoramiento legal siempre que estén reconocidos dentro del organigrama que la Corporación haya podido establecer, además de los servicios de intervención, que son los encargados de emitir el certificado de existencia de

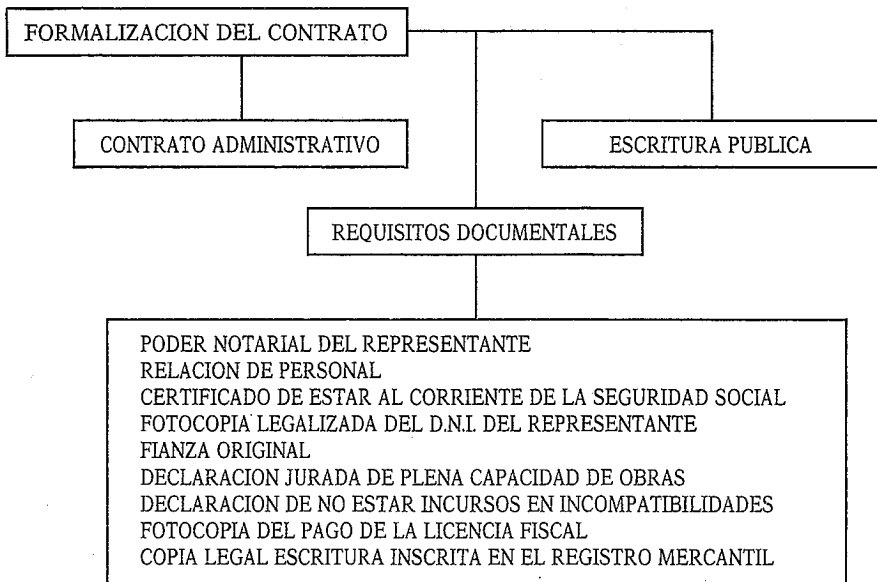


FIGURA NÚM. 4

partida presupuestaria y cantidad suficiente para hacer frente al gasto que se solicita con motivo de cada uno de los proyectos de contratación de obras.

Debe de hacerse mención que el servicio de intervención de las Corporaciones Locales es el encargado de llevar a cabo las auditorías con sus propios medios o con ayuda de las colaboraciones externas que se hayan podido contratar, respecto a los organismos que dependen de aquéllas, a fin y efecto de comprobar el control interno establecido en los mismos, sean éstos Patronatos, Sociedades, Concesionarios y otros entes jurídicos. Todos ellos con capacidad para realizar contratos de obras, por lo que no puede omitirse su referencia a efectos de comprobar la amplitud de esta modalidad contractual en la esfera local.

Ya que estamos en el centro de control económico de la Corporación, digamos que el control económico interno tiene por misión comprobar, antes de librar el certificado de existencia de partida presupuestaria y cantidad suficiente, que las cifras del proyecto técnico concuerden con las peticiones de gasto.

Al efectuar esta comprobación puede ocurrir que la parte de proyecto que haya de realizarse no se presente abiertamente en su totalidad. Es decir, se oculte en realidad la magnitud del proyecto a efectos de que por motivos políticos o personales de quien propone el gasto pueda llevar

a cabo esa parte de obra, induciendo a los servicios económicos que libren un certificado que a veces no se corresponde con la realidad, y se proceda a llevar a cabo una obra que luego resulta precisa de más crédito en detrimento de otros gastos de otros servicios u obras. Siempre cabe una ampliación del gasto si la situación económica lo permite, pero lo cierto es que, desde el punto de vista de los principios económicos que presiden toda la actuación administrativa quiebran. No siendo raro que la multitud de comportamientos similares lleven a gastos encubiertos que hacen incrementar acumulativamente, con el paso de los ejercicios presupuestarios, el déficit público en esta área administrativa.

El auditor deberá tener en cuenta estas particularidades a efectos de poder determinar la situación económica y, por consiguiente, si están previstos en presupuesto los gastos reales de las inversiones.

Sin duda, el lector se habrá percatado que sólo se habla de gastos, y que habrá que repararse en la forma cómo éstos se financian.

Una de las claves de todo gasto de inversión es que debe de estar predeterminada la financiación; sin ésta el gasto no es posible. Es indiferente que la gestión de los medios financieros lleve a cambios iniciales en la financiación, siempre que se cumplan los requisitos de tomar acuerdos formales de dichos cambios.

IV. CONTROL TECNICO, JURIDICO Y ECONOMICO DE LOS CONTRATOS DE OBRAS

Aprobado el gasto y su financiación, así como formalizados los compromisos de las partes contratantes, Administración y contratista privado, pueden iniciarse las obras, tras el replanteo correspondiente.

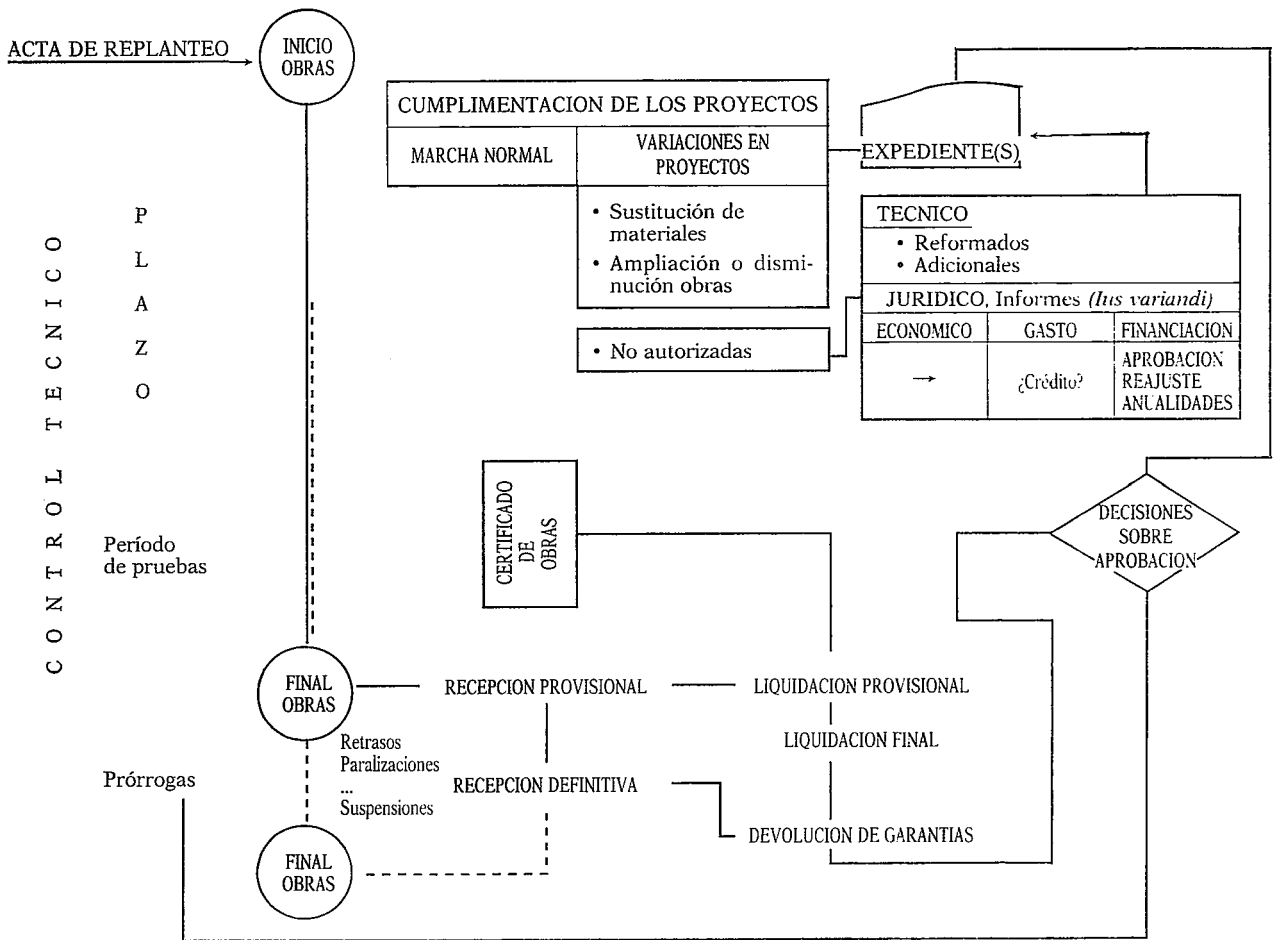
El control técnico se dirige a comprobar que el proyecto se lleva de acuerdo con la redacción del mismo. Materiales, y sus precios, así como el cumplimiento de los plazos son vitales para la buena marcha y buen fin del contrato administrativo adoptado.

A medida que se van ejecutando fases del proyecto, los arquitectos pueden librar los correspondientes certificados de obras, los cuales acreditan a su legítimo poseedor los derechos de obra de parte ejecutada, pudiendo transmitir ese derecho a negociación bancaria a efectos de obtener medios financieros. El auditor deberá tomar buena nota en su hoja de trabajo que dicho documento haya podido ser endosado. En todo caso que el pago se ha efectuado correctamente a quien tenga derecho a ello.

En la figura número 5 puede comprobarse cómo se recogen todos los pasos importantes en el desarrollo de un expediente de contratación de obras a partir del momento en que éstas se han iniciado.

Como en toda obra, las previsiones iniciales pueden verse modificadas, no hay problema legal en ello siempre que se cumplan los requisitos formales establecidos para la redacción de todo proyecto. Cualquier descuido en la cumplimentación de los mismos, no dejan de ser anomalías administrativas que, como en tantas otras cosas del mundo del Derecho, nada hay que impida que a falta de ciertos requisitos a la hora de llevarse a cabo las modificaciones, sean subsanados los defectos observados en los procesos administrativos. En la batalla diaria, no obstante, pueden observarse cómo terminan muchos contratos sin que se hayan cumplimentado en todos sus puntos, por lo que siempre pueden haber motivos para que se recojan en las hojas de trabajo del auditor los motivos de las deficiencias observadas en las ejecuciones pertinentes.

Puede ocurrir que ciertas inversiones estén financiadas mediante préstamos obtenidos en función de las tramitaciones iniciales del proyecto y que, por tratarse de un contrato también, ha de reajustarse, especialmente por lo que se refiere a los reajustes de las anualidades, ya que pueden haber disminuido en el caso de reducir partes del proyecto, o bien aumentar, por ampliación del mismo. O bien pueden ser motivo de reajustes en función de modificaciones en el espacio temporal proyectado. Caben aquí considerar los



retrasos por diversas causas, paralizaciones, suspensiones, etc.

Terminadas las obras se procede a una recepción provisional de las mismas, en tanto en cuanto no llega el plazo correspondiente para la recepción definitiva. No obstante, y a efectos de dar tiempo a que se constaten las garantías de obras correctamente efectuadas, las fianzas depositadas no son devueltas a los contratistas hasta que transcurren los plazos legales marcados, por así decirlo, una vez concluido el período de prueba.

Todas las particularidades *a grosso modo* citadas tienen que ser recogidas en los presupuestos, primero, y, después, en la contabilidad. A través de estos instrumentos es por donde el auditor ha de empezar su análisis y así reconstruir las fases de cada uno de los contratos de obras.

CONCLUSIONES

a) El contrato de obras es un contrato extraordinariamente importante dentro de las actividades que desarrollan las administraciones locales. El control de este tipo de contratos capacita para conocer la eficacia y eficiencia económica.

b) Una auditoría en este campo supone una labor muy compleja de seguimiento, pero es necesario recogerla en cualquier expediente de auditoría cuya finalidad sea determinar la situación de un ente local. No pueden olvidarse los factores económicos que hemos citado.

c) Elaborar un cuestionario a partir de los procesos indicados no ha de suponer ningún problema, máxime si se utilizan las normas legales arriba apuntadas, de donde, en definitiva, se marcan reglamentamente los distintos pasos que han de darse desde que se inicia un expediente hasta que éste queda terminado.

d) Dado que la legislación es básicamente la misma, el esbozo apuntado para esta modalidad de auditoría vale también para los contratos de obras en el Estado y demás áreas de la Administración.

e) Como ocurre en la Contabilidad del Sector Privado, la Contabilidad de la Administración Pública también se rige por los principios de contabilidad. Probablemente, es en la comprobación auditora de esta modalidad donde puedan detectarse quiebras en el principio del devengo, y las secuelas que ello conlleva para la claridad de las cuentas.