

Informe 22/93-D

**Forestal Catalana, SA**

Ejercicio 1992



**Sindicatura de Comptes  
de Catalunya**

En Barcelona, el día 15 de noviembre de 1994, reunido el Pleno de la Sindicatura de Cuentas de Cataluña, bajo la presidencia del Síndico Mayor, Sr. Ferran Termes Anglès, con la asistencia de los Síndicos Sres. Manuel Cardaña Coma, Josep M. Carreras Puigdengolas, Marià Nicolàs Ros, Jordi Petit Fontserè, Eudald Travé Montserrat y Xavier Vela Parés, actuando como Secretario General de la Sindicatura de Cuentas, Sr. Ramón Planas Font, y como ponente el Síndico Sr. Jordi Petit Fontserè, acuerda aprobar, previa deliberación, el Informe 22/93-D referente a Forestal Catalana, S.A. correspondiente al ejercicio 1992.

ABREVIATURAS: . . . . .	3
CAPÍTULO 1. INTRODUCCIÓN . . . . .	4
1.1. INTRODUCCIÓN AL INFORME . . . . .	4
1.1.1. OBJETO Y ALCANCE MATERIAL . . . . .	4
1.1.2. ALCANCE TEMPORAL Y METODOLOGÍA . . . . .	4
1.2. INTRODUCCIÓN AL ENTE FISCALIZADO . . . . .	5
1.2.1. CREACIÓN Y NATURALEZA JURÍDICA . . . . .	5
1.2.2. OBJETO SOCIAL . . . . .	9
1.2.3. ÓRGANOS DE GOBIERNO Y ADMINISTRACIÓN . . . . .	9
1.2.4. CONVENIO DAGP/FC,SA . . . . .	10
1.2.5. LEGISLACIÓN APLICABLE . . . . .	12
1.3. CONCESIÓN DEL USO, APROVECHAMIENTO Y GESTIÓN DE LOS VIVEROS FORESTALES DE TITULARIDAD PÚBLICA, OTORGADA A FC,SA. . . . .	13
1.3.1. BREVE RESEÑA . . . . .	13
1.3.2. RESUMEN DEL PLIEGO DE CONDICIONES ECONÓMICO- ADMINISTRATIVAS . . . . .	16
1.3.3. TRATAMIENTO CONTABLE DE LA CONCESIÓN POR PARTE DE FC,SA. . . . .	18
CAPÍTULO 2. FISCALIZACIÓN ECONÓMICO-FINANCIERA . . . . .	21
2.0. INTRODUCCIÓN . . . . .	21
2.1. ESTADOS FINANCIEROS . . . . .	22
2.1.1. BALANCE DE SITUACIÓN A 31.12.92 Y 31.12.91 . . . . .	23
2.2. ACTIVIDAD EN VIVEROS . . . . .	26
2.2.1. INTRODUCCIÓN . . . . .	26
2.2.2. VIVEROS . . . . .	26
2.2.3. EXISTENCIAS . . . . .	33
2.2.4. POLÍTICA COMERCIAL DE LA ACTIVIDAD EN VIVEROS . . . . .	45
2.3. ACTIVIDAD DE OBRAS . . . . .	47
2.3.1. INTRODUCCIÓN . . . . .	47
2.3.2. ANÁLISIS GENERAL DE LA ACTIVIDAD DE OBRAS . . . . .	47
2.3.3. ANÁLISIS ECONÓMICO-FINANCIERO DE LA ACTIVIDAD DE OBRAS . . . . .	57
2.4. ACTIVIDAD OBRA TÚNEZ 71	
2.4.1. INTRODUCCIÓN . . . . .	71
2.4.2. ANÁLISIS GENERAL DE LA OBRA DE TÚNEZ . . . . .	72
2.4.3. ANÁLISIS ECONÓMICO-FINANCIERO DE LA OBRA DE TÚNEZ . . . . .	77

2.5.	FISCALIZACIÓN DE OTRAS PARTIDAS DE LOS ESTADOS FINANCIEROS . . . . .	87
2.5.1.	TESORERÍA . . . . .	87
2.5.2.	ÁREA FISCAL . . . . .	91
2.5.3.	DERECHOS SOBRE BIENES EN RÉGIMEN DE ARRENDAMIENTO FINANCIERO . . . . .	97
2.5.4.	FINANCIACIÓN OBTENIDA DE ENTIDADES FINANCIERAS . . . . .	100
2.5.5.	ÁREA DE PERSONAL . . . . .	102
2.6.	OBSERVACIONES Y RECOMENDACIONES RESULTANTES DEL SEGUIMIENTO Y EVALUACIÓN DE LAS RECOMENDACIONES DE LOS INFORMES DE INTERVENCIÓN GENERAL . . . . .	107
CAPÍTULO 3.	FISCALIZACIÓN PRESUPUESTARIA . . . . .	110
3.1.	CUADRO DEL PRESUPUESTO INICIAL Y LIQUIDACIÓN . . . . .	110
3.2.	CONCILIACIÓN ENTRE EL REMANENTE PRESUPUESTARIO Y EL RESULTADO DE LA CUENTA DE PÉRDIDAS Y GANANCIAS. . . . .	112
3.3.	ANÁLISIS DE LAS PRINCIPALES DESVIACIONES . . . . .	112
3.3.1.	RECURSOS . . . . .	112
3.3.2.	DOTACIONES . . . . .	116
CAPÍTULO 4.	FISCALIZACIÓN DEL PROGRAMA DE ACTUACIÓN, DE INVERSIONES Y DE FINANCIACIÓN (PAIF): OBSERVACIONES Y RECOMENDACIONES . . . . .	121
CAPÍTULO 5.	CONCLUSIONES FINALES . . . . .	123
ALEGACIONES	. . . . .	131

ABREVIATURAS:

AAT	:	Auditeurs Associés de Tunisie
BIRD	:	Banco Internacional para la Reconstrucción y el Desarrollo
DAGP	:	Departamento de Agricultura, Ganadería y Pesca
EEPC	:	Estatuto de la Empresa Pública Catalana
FC	:	Forestal Catalana, SA
ICCA	:	Instituto Catalán de Crédito Agrario
ICONA	:	Instituto Nacional para la Conservación de la Naturaleza
INCASOL	:	Instituto Catalán del Suelo
IRENA	:	Ingeniería de Recursos Naturales
IVA	:	Impuesto sobre el Valor Añadido
MPTA	:	Millones de PTA
PAIF	:	Programa de Actuación, de Inversiones y de Financiación
PGC	:	Plan General de Contabilidad
S.T.B	:	Société Tunisienne de Banque
TAE	:	Tasa Anual Equivalente

## 1. INTRODUCCIÓN

### CAPÍTULO 1. INTRODUCCIÓN

#### 1.1. INTRODUCCIÓN AL INFORME

##### 1.1.1. OBJETO Y ALCANCE MATERIAL

De conformidad con la normativa vigente, esta Sindicatura de Cuentas emite el presente informe de Fiscalización relativo a Forestal Catalana, SA (de ahora en adelante FC, SA). En concreto:

- a) Análisis de los estados financieros con el objeto de verificar que representan de una manera fiel y veraz la situación patrimonial y financiera de la Sociedad, incluyendo la información necesaria y suficiente para su adecuada comprensión e interpretación.
- b) Análisis del cumplimiento de la legalidad que le es de aplicación tanto desde el punto de vista contable y contractual como de funcionamiento.
- c) Evaluación del control interno y de los procedimientos seguidos por la Sociedad en su operativa contable y de gestión.
- d) Evaluación de cumplimiento presupuestario y del Programa de actuación, de Inversiones y de Financiación (de ahora en adelante PAIF), así como de su correcta realización en términos económicos y control de la gestión.

##### 1.1.2. ALCANCE TEMPORAL Y METODOLOGÍA

###### 1.1.2.1. Alcance temporal

Este Informe se refiere exclusivamente al ejercicio 1992. No obstante, algunos de los aspectos de la fiscalización mencionados en el epígrafe 1.1.1 obligan a remontarse a años anteriores y también a hacer un análisis de la actividad durante el ejercicio 1993, con el fin de realizar un correcto seguimiento comparativo y evolutivo.

###### 1.1.2.2. Metodología

Las pruebas realizadas, de cumplimiento y substantivas, han sido aquellas que, de forma selectiva, se han considerado necesarias para obtener evidencia suficiente y conveniente, con el objetivo de conseguir una base razonable que permita manifestar las conclusiones que se desprenden del trabajo realizado sobre la información económico-financiera y los preceptos legales que le

son de aplicación de acuerdo con las normas de auditoría pública generalmente aceptadas.

Hay que especificar:

a) En lo que al apartado a) del epígrafe 1.1.1. se refiere, que si bien FC, SA no ha sido objeto de auditoría externa sí se ha dispuesto de los Informes de Intervención General de la Generalidad de Cataluña, tanto para el ejercicio 1992, como para los ejercicios anteriores, y se ha realizado un seguimiento del cumplimiento por parte de FC, SA de las recomendaciones que se hacen, analizándolas, asumiéndolas y incluyéndolas en nuestras recomendaciones en el caso que hagan referencia a uno de los epígrafes concretos de nuestro análisis. Para el resto de recomendaciones de la Intervención General, véase el epígrafe 3.6. de este Informe, en el que transcribimos las más importantes.

Adicionalmente, se han realizado las pruebas de auditoría contable y financiera en relación a aquellas cuentas del Balance y de Pérdidas y Ganancias que, por su peso específico o por el riesgo de auditoría que suponen, esta Sindicatura de Cuentas ha considerado necesarias.

Los importes integrados en los estados financieros de FC, SA referentes a la situación económico-financiera de la actividad que la Sociedad desarrolla en Túnez no han podido ser verificados, dado que los justificantes están en aquel país. El registro contable y la auditoría de esta actividad han sido efectuados por Auditeurs Associés de Tunisie (de ahora en adelante AAT), Sociedad Experta Contable y miembro del "Ordre des Experts Comptables de Tunisie".

En base a sus auditorías y a determinados documentos de los que existe una copia en las oficinas de FC, SA en Barcelona, esta Sindicatura de Cuentas ha llevado a cabo una revisión limitada de la actividad de la Sociedad en aquel país.

b) En lo que a los apartados b), c) y d) del epígrafe 1.1.1., se han diseñado un conjunto de pruebas con el fin de poder concluir sobre el cumplimiento de la legislación que le es de aplicación, el control interno o de procedimiento y el cumplimiento presupuestario y del PAIF.

## 1.2. INTRODUCCIÓN AL ENTE FISCALIZADO

### 1.2.1. CREACIÓN Y NATURALEZA JURÍDICA

FC, SA se constituyó como sociedad anónima por Resolución de 18 de febrero de 1988, publicada en el DOGC de 2 de marzo de 1988 en base

## 1. INTRODUCCIÓN

a los acuerdos del Consejo Ejecutivo de los días 19 y 22 de diciembre de 1987.

La Ley 10/1986 de 24 de noviembre, de concesión de un crédito extraordinario para financiar el programa FOC VERD, programa elaborado por el Departamento de Agricultura, Ganadería y Pesca (de ahora en adelante DAGP) de prevención de incendios y reconstrucción de los bosques de Cataluña, ya preveía la creación de una empresa pública de viveros y repoblaciones dentro del marco de medidas tomadas para hacer frente a las condiciones adversas y extraordinarias que por aquel tiempo habían ocasionado que una superficie forestal importante se hubiera quemado. Además, una de las partidas del crédito extraordinario de 1.518 MPTA, concedido a la Dirección General del Medio Rural del DAGP, recogía un importe de 10 MPTA para la adquisición de acciones de la empresa pública a constituir.

En fecha 3 de marzo de 1988 y ante el Notario Sr. D. Luís Figa Faura se formalizó la escritura pública de constitución de FC, SA en la que estaban incluidos también:

- Los estatutos sociales aprobados por el Consejo Ejecutivo.
- La orden de 29 de enero de 1988, por la que el DAGP otorgó a FC, SA la autorización para la ocupación temporal y la concesión de uso, el aprovechamiento y la gestión de los viveros forestales de la Generalidad de Cataluña (servicios hasta entonces asignados al DAGP según el Decreto 193/1980, de 10 de octubre) así como la asignación de la maquinaria, el material, las herramientas y la planta forestal existentes en los viveros.
- El inventario de instalaciones permanentes de viveros forestales objeto de autorización de ocupación temporal y concesión de uso, aprovechamiento y gestión, el inventario de los bienes asignado en pleno dominio a FC,SA existentes en los viveros.
- El Pliego de Condiciones Económico-Administrativas que rige la mencionada autorización.
- La valoración de los mencionados inventarios y la concesión de uso.

FC, SA se creó por tiempo indefinido; su domicilio social está en la calle Sabino de Arana, 46 de Barcelona.

El capital social fundacional fue de 120 MPTA aportado íntegramente por la Generalidad de Cataluña con la siguiente especificación:



a) Aportación dineraria: 10 MPTA con cargo a una partida presupuestaria del año (dentro del crédito extraordinario del programa FOC VERD)

b) Aportación no dineraria: 110 MPTA, importe global de la valoración de la concesión de uso antes mencionada y de los bienes asignados en pleno dominio a FC, SA

Hay que mencionar que posteriores ampliaciones de capital han dado entrada a la participación de otras personas físicas o jurídicas, de una manera u otra relacionadas con la producción de planta de vivero y con el sector forestal. Esto ya se preveía en los acuerdos del Consejo Ejecutivo de creación de FC, SA como elemento dinamizador de la Sociedad, pero con la condición de que se mantuviera la participación mayoritaria de la Generalidad, como es el caso.

Así, el capital social a 31 de diciembre de 1992 es de 213 MPTA de los cuales la Generalidad de Cataluña tiene el 72'77%, la Sociedad de Estudios Financieros, SA el 12'207% y el resto lo detentan 30 accionistas con participaciones inferiores al 2%.

Este capital está representado por 426 acciones de 500.000 PTA de valor nominal cada una.

A continuación se presenta la composición del capital social de FC, SA a 31 de diciembre de 1992 especificando, por la participación de cada uno de los socios accionistas, el importe, el porcentaje que este representa respecto al total del capital de la Sociedad y el número de acciones.

## 1. INTRODUCCIÓN

**COMPOSICIÓN DEL CAPITAL SOCIAL A 31.12.92**

ACCIONISTA	PARTICIPACIÓN EN EL CAPITAL DESPUÉS DE LA AMPLIACIÓN		
	Nominal	% sobre el total	Número de acciones
Generalidad de Cataluña	155.000	72,770	310
SOCEFI, SA	26.000	12,207	52
IRENA	4.000	1,878	8
Riu Jové, SA	2.500	1,174	5
Torras Hostench, SA	2.000	0,939	4
Thaler, SA	1.500	0,704	3
Comapa, SA	1.500	0,704	3
Anthos, SA	1.500	0,704	3
Roset, SA	1.500	0,704	3
Sayols Vendrell, Mansueto	1.000	0,469	2
Coslado Vázquez, Socorro	1.000	0,469	2
Cles de Mantenimiento Integral, SA	1.000	0,469	2
Stachys, SA	1.000	0,469	2
Construcciones Parramon	1.000	0,469	2
Obar, SA	1.000	0,469	2
López Romera, Angel	1.000	0,469	2
García Cañadas, Joan Antoni	1.000	0,469	2
Viveros Colom	1.000	0,469	2
Rubau Tarrés, SA	1.000	0,469	2
Martínez Aragonès, Josep	1.000	0,469	2
Centro de Jardinería Sile, SA	1.000	0,469	2
Basomba Giralt, Josep	500	0,235	1
Forjo, SA	500	0,235	1
Arid, SA	500	0,235	1
Acyc, SA	500	0,235	1
Pins, SA	500	0,235	1
Martínez Aragonès, Enric	500	0,235	1
García Padres, Jaume	500	0,235	1
Castellà Peremiquel, Emili	500	0,235	1
Hernández Terol, Rafel	500	0,235	1
Marín Castellot, Miquel	500	0,235	1
Foresma, SL	500	0,235	1
<b>TOTAL</b>	<b>213.000</b>	<b>100,000</b>	<b>426</b>

(Nota: Las cantidades están en Miles de PTA)

Fuente: Elaboración propia en base a datos de la Memoria de Forestal Catalana, SA para el ejercicio 1992.

### 1.2.2. OBJETO SOCIAL

El objeto social de FC, SA fijado por los acuerdos del Consejo Ejecutivo antes mencionados y por los propios estatutos sociales es el siguiente:

- "a) Producción y comercialización de planta y semilla destinada principalmente a repoblación forestal, procurando la óptima calidad del producto y la obtención de especies en variedad y cantidad adecuada a las necesidades públicas de reforestación, así como a los requerimientos de la iniciativa privada en esta materia.
- b) Colaborar con la Administración Pública en las tareas de repoblación forestal y trabajos conexos, mejora de pastos y lucha contra la erosión.
- c) Repoblaciones forestales en terrenos de particulares.
- d) Otras acciones de mejora, cuidado y aprovechamiento de los bosques.
- e) Estudios y proyectos relacionados con lo expresado anteriormente."

### 1.2.3. ÓRGANOS DE GOBIERNO Y ADMINISTRACIÓN

Los órganos rectores de FC, SA son el Consejo de Administración y la Junta General de Accionistas.

#### 1.2.3.1. Consejo de Administración

Estará integrado (art. 14 de los estatutos sociales) "... por cinco miembros como mínimo y nueve como máximo, y designará de su seno al menos a un Presidente, un Consejero Delegado y un Secretario. El resto de los consejeros tendrán la condición de vocales ...", además "... la composición del Consejo de Administración, en caso de que se amplíe el número de socios, reflejará la posición mayoritaria de la Generalidad, la cual designará la mitad más uno de sus miembros..."

La composición del Consejo de Administración actual es de 7 miembros (Presidente, Consejero Delegado, Secretario y 4 vocales) de los cuales 2 representan a los accionistas minoritarios.

Las facultades del Consejo de Administración se enuncian en el art. 13 de los estatutos sociales de FC, SA.

## 1. INTRODUCCIÓN

### 1.2.3.2. Junta General de Accionistas

Es el órgano supremo de gobierno de la Sociedad. Las Juntas, ordinarias y extraordinarias, serán presididas por el Presidente del Consejo de administración y actuará como Secretario la persona que la propia Junta General designe, con carácter indefinido o para cada reunión (arts. 10 y 11 de los estatutos sociales).

El artículo 12 de los propios estatutos determina que "...el Director General de Patrimonio tendrá derecho de voto en las Juntas Generales y podrá delegar su asistencia y su voto ..."

Las facultades de la Junta General de Accionista se especifican en el art. 10 de los Estatutos Sociales.

### 1.2.4. CONVENIO DAGP/FC,SA

Con fecha 12 de mayo de 1989 se firmó el "Convenio entre el Departamento de Agricultura, Ganadería y Pesca y la empresa Forestal Catalana, SA". La importancia de dicho convenio como factor condicionante de la actividad de FC, SA justifica que a continuación se reproduzcan sus cláusulas:

"Cláusula Primera.- El presente Convenio tiene por objeto regular las relaciones entre El Departamento de Agricultura, Ganadería y Pesca (DAGP) y la empresa Forestal Catalana, SA, en relación a los trabajos y actividades que dicha empresa realiza a título obligatorio por orden del DAGP, y los suministros del mismo carácter.

Cláusula Segunda.- El DAGP y la empresa Forestal Catalana, SA consideran de gran interés y acuerdan colaborar con carácter preferente en las siguientes actividades:

- a) Tareas de repoblación forestal y trabajos conexos.
- b) Mejora de pastos.
- c) Lucha contra la erosión.
- d) Otras acciones de mejora, cuidado y aprovechamiento de los bosques.
- e) Estudios y proyectos relacionados con los temas objeto de la Sociedad.
- f) Adquisición por parte del DAGP de la planta y semilla destinada principalmente a repoblación forestal.

g) Asistencia Técnica para la redacción de planes, estudios y proyectos.

h) Cualquier otro que se pueda determinar por mutuo acuerdo de ambas partes.

Cláusula Tercera.- La empresa Forestal Catalana, SA se obliga a realizar, de acuerdo con las condiciones establecidas en el presente Convenio, previo encargo del DAGP, las actividades referidas a la cláusula anterior.

Cláusula Cuarta.- Los trabajos y las obras que el DAGP encargue a la empresa se referirán a obras completas susceptibles de ser entregadas al uso o servicio público, las cuales podrán ser dirigidas por un funcionario del DAGP.

Cláusula Quinta.- El DAGP comunicará a la empresa su programación anual de los trabajos que ésta haya de llevar a cabo. Cuando se trate de plantas o de semillas, lo comunicará con una antelación mínima de 12 meses.

Cláusula Sexta.- Las actuaciones que el DAGP encargue a la empresa, se realizarán con sujeción a los proyectos que el DAGP determine. Para determinar el coste de las mismas, se aplicarán las tarifas aprobadas por el Consejo Ejecutivo, a propuesta del DAGP y de acuerdo con la empresa y que estén vigentes en el momento de la adjudicación. Las tarifas vigentes en el momento de la firma de este convenio son, en lo que se refiere a suministros de plantas las que figuran en el anexo 1, y en lo que a trabajos se refiere, las que están recogidas en el documento "tarifas de trabajo-costes 1987" para la empresa TRAGSA.

Cuando, por características propias de una actuación o aquellas que por su naturaleza haga imposible la fijación de un precio cierto o por circunstancias imprevisibles haga totalmente inaplicables las tarifas previamente establecidas, se podrá utilizar el sistema de costes previsto en el art. 67 del Reglamento General de Contratos del Estado.

Cláusula Séptima.- Las tarifas serán revisadas anualmente. Éstas se considerarán como justificantes para dar cumplimiento al art. 194-1º del Reglamento General de Contratos del Estado.

Cláusula Octava.- Las actuaciones que realice la empresa con carácter obligatorio por Orden del DAGP, se considerarán ejecutadas por el DAGP con sus propios medios e incluidas en el art. 60, apartado 1º de la ley de Contratos del Estado, pudiendo el DAGP en estos casos, realizar anticipos a la empresa, a cuenta de las obras encargadas,

## 1. INTRODUCCIÓN

de acuerdo con lo establecido en el art. 142 y siguientes del Reglamento General de Contratos del Estado.

Cláusula Novena.- Las modificaciones, revisiones y otras cuestiones que se planteen en relación a la ejecución de las obras realizadas por Forestal Catalana y a sus efectos, se regirán por lo establecido en la Ley de Contratos del Estado y su Reglamento.

Cláusula Décima.- El presente Convenio se establece por una duración indefinida y entrará en vigor el mismo día de su firma".

### 1.2.5. LEGISLACIÓN APLICABLE

\* Resolución de 18 de febrero de 1988 y anexo de la misma por la que se da publicidad al acuerdo del Consejo Ejecutivo por el cual se aprobó la constitución de la sociedad mercantil anónima Forestal Catalana, SA.

\* Ley 10/1982, de 12 de julio, de Finanzas Públicas de Cataluña.

\* Ley 11/1981, de 7 de diciembre, de Patrimonio de la Generalidad.

\* Ley de Presupuestos anuales de la Generalidad

\* Ley 4/1985, de 29 de marzo, del Estatuto de la Empresa Pública Catalana por la que FC, SA queda incluida, según clasificación de la propia Ley, dentro del apartado de "...sociedad mercantil con participación mayoritaria de la Generalidad, de sus entidades autónomas o de las sociedades en que la Generalidad o las susodichas entidades tienen también participación mayoritaria en su capital social..."

\* Estatutos sociales de la Sociedad.

\* Ley de Régimen Jurídico de Sociedades Anónimas, de 17 de julio de 1951 (desde 1990, por el Real Decreto Legislativo 1564/1989, de 22 de diciembre de, Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas).

\* Normativa Fiscal general aplicable.

1.3. CONCESIÓN DEL USO, APROVECHAMIENTO Y GESTIÓN DE LOS VIVEROS FORESTALES DE TITULARIDAD PÚBLICA, OTORGADA A FC,SA.

1.3.1. BREVE RESEÑA

Como ya se ha comentado, el capital social y fundacional de FC,SA fue suscrito y desembolsado íntegramente por la Generalidad de Cataluña del cual 10 MPTA se aportaron en metálico, y el resto, 110 MPTA, fue la valoración de la aportación no dineraria de la autorización para la ocupación temporal y la concesión del uso, el aprovechamiento y la gestión de los viveros forestales de la Generalidad de Cataluña, durante 50 años, que gestionaba hasta entonces el Departamento de Agricultura, Ganadería y Pesca, y la asignación de sus bienes muebles, según Orden del mencionado Departamento de fecha 29 de enero de 1988.

A continuación se presenta un detalle de los bienes y su valoración:

NOM. DE LA PLANTACIÓN	TÉRMINO MUNICIPAL	SUPERFICIE OBJETO CONCESIÓN (ÁREAS)	VALORACIÓN				
			TERRENOS	INSTALACI. PERMANENTES	MAQUINARIA	MATERIAL Y HERRAMIE.	PLANTA FORESTAL
St. Ramón	Constantí	619	1.857	8.581	600	910	1.834
Vallcalent	Lérida	1.074	3.222	13.050	1.665	90	3.069
Gerri de la Sal	Gerri de la Sal	48,9	147	425	360	15	2.321
Escós	Soriguera	73,64	221	-	-	15	
Torreferrusa	Sta. Perpètua de Mogoda	417,23	1.252	17.985	5.742	250	1.405
Llobregat	La Pobla de Lillet	206,53	620	8.300	787	40	4.495
Central	St. Feliu de Buixalleu	1.020	3.060	12.275	3.045	55	5.193
La Conca	Tremp	-	-	-	440	35	4.890
Cabdella	La Torre de Cabdella	-	-	-	-	20	1.134
La Guanterera	Collsuspina	-	-	-	453	40	669
Forcat	Gombreny	-	-	-	1.545	15	2.071
Can Costa	Sant Ferriol	-	-	-	1.585	47	1.794
		<b>3.504,30</b>	<b>10.514</b>	<b>61.241</b>	<b>16.222</b>	<b>1.657</b>	<b>29.645</b>

(Nota: Las cantidades están en Miles de PTA)

Fuente: Elaboración propia a partir de los datos de la escritura de constitución.



El título de autorización de la ocupación y de concesión se evalúa en la suma de:

a) 70% del valor de los terrenos sobre los que FC, SA obtiene la autorización de ocupación y la concesión de uso, aprovechamiento y gestión, por un plazo de 50 de años.

b) 90% del valor de las instalaciones permanentes sobre las que FC, SA obtiene la autorización de ocupación y la concesión de uso, aprovechamiento y gestión durante el mismo plazo, dado que estos bienes inmuebles tienen unos períodos de amortización que difícilmente superan este plazo.

Resulta entonces:

a) 10.514 Miles de PTA x 70% = 7.359 Miles de PTA

b) 61.241 Miles de PTA x 90% = 55.117 Miles de PTA

En consecuencia, el valor de la concesión resulta ser de 7.359 Miles de PTA + 55.117 Miles de PTA = 62.476 Miles de PTA.

En el art. 2ª de la misma Orden de 29 de enero de 1988 se indican los bienes asignado en pleno dominio a FC, SA, que son:

- Maquinaria
- Materiales y herramientas
- Planta forestal

Por tanto, la valoración conjunta de la concesión y de los bienes asignados en pleno dominio a FC,SA es la siguiente:

	Miles de PTA
Valor de la concesión:	62.476
<b>TOTAL VALOR CONCESIÓN</b>	<b>62.476</b>
Valor de la maquinaria:	16.222
Valor de materiales y herramientas:	1.657
Valor de la planta forestal:	29.645
<b>TOTAL VALOR BIENES PLENO DOMINIO</b>	<b>47.524</b>
<b>TOTAL</b>	<b>110.000</b>

Por tanto, de los 110.000 Miles de PTA., 62.476 Miles de PTA corresponden a la concesión del uso por 50 años, y 47.524 Miles de PTA a los bienes asignados de pleno dominio.

## 1. INTRODUCCIÓN

### 1.3.2. RESUMEN DEL PLIEGO DE CONDICIONES ECONÓMICO-ADMINISTRATIVAS QUE RIGE LA AUTORIZACIÓN DE OCUPACIÓN TEMPORAL Y LA CONCESIÓN DEL USO, EL APROVECHAMIENTO Y LA GESTIÓN DE LOS VIVEROS FORESTALES DE TITULARIDAD PÚBLICA OTORGADA A FC,SA.

En la misma escritura de constitución de FC,SA, de fecha 3 de marzo de 1988, se incluye el pliego de condiciones. A continuación transcribimos las más importantes, añadiendo los comentarios más convenientes:

"4. La ocupación, el uso y el aprovechamiento serán de acuerdo con el objeto social de FC,SA que figura en los Estatutos Sociales de la empresa aprobados por el Consejo Ejecutivo de la Generalidad de Cataluña."

En lo que al punto 4 se refiere, el art. 2 de los Estatutos de FC, SA define el objeto social, y en referencia a los viveros, es la producción y comercialización de planta y semilla destinada principalmente a repoblación forestal, procurando la óptima calidad del producto y la obtención de especies en variedad y cantidad adecuada a las necesidades públicas de reforestación, así como a los requerimientos de la iniciativa privada en esta materia.

(Véase análisis de la actividad de los viveros en el epígrafe 2.2)

"8. Dado que el Departamento de Agricultura, Ganadería y Pesca deja de gestionar los viveros forestales en el momento de la constitución de FC, SA, esta empresa asume el objetivo de producir planta forestal con destino a las repoblaciones forestales que programe dicho Departamento, de acuerdo con el convenio que se establecerá entre ambos."

Efectivamente, se ha establecido un Convenio entre el DAGP y FC, SA, que transcribimos y comentamos en el epígrafe 1.2.4., y en el que se recoge el espíritu de este pliego de condiciones.

Hay que decir que formulamos una serie de observaciones y recomendaciones al mencionado Convenio en lo que a su desarrollo posterior se refiere.

"9. En aquellos predios en los que la Dirección General de Política Forestal mantenga otras actividades, las concesiones de agua y los aprovechamientos hídricos de los que actualmente disfruten se entenderán compartidos proporcionalmente a la demanda usual del agua de los viveros y de las otras actividades respectivamente."

FC,SA comparte en algunos viveros ciertos gastos con el DAGP. Hemos visto que no se realizan cargos entre ellos, sino que uno de ambos se hace cargo de todos los gastos.

**Con el fin de poder imputar a FC,SA todos los gastos que realmente le corresponden por el desarrollo de su actividad, entendemos que**

**el DAGP tendría que realizar unas notas de cargo a FC,SA por los gastos comunes que le pertenecen, y al revés, si procede.**

"10. La presente autorización y concesión caducará total o parcialmente por las siguientes causas:

- a) Por renuncia voluntaria del beneficiario.
- b) Por cesar en el uso y el aprovechamiento por la cual se concedió, durante tres años consecutivos..."

Como se ha explicado en el análisis de la actividad en viveros dentro del epígrafe 2.2.2., FC, SA ha dejado de producir planta en ciertos viveros que le fueron cedidos. Tal como se establece en el pliego de condiciones, en el momento en que pasen tres años sin aprovechar, la concesión caducará en estos viveros.

Esto tiene las siguientes consecuencias:

**- En lo que se refiere a las instalaciones afectas a la concesión, según el pliego de condiciones, la concesión caduca cuando hace 3 años que están inactivas, por tanto:**

**En el caso de que el DAGP requiriera a FC,SA para la devolución de estos viveros en desuso, se tendrían que dar de baja del inmovilizado dichos viveros, rebajando también su amortización acumulada hasta la fecha, y su fondo de reversión, llevando la diferencia contable a pérdidas y ganancias del ejercicio (como una pérdida por baja del valor de la concesión inicial).**

**- En lo que a la maquinaria y herramientas se refiere, si ya no se usan, se ha de reconocer la pérdida de valor por obsolescencia dotando su valor neto contable en el ejercicio en que se deja de usar. Si en cambio, cierta maquinaria y herramientas se emplean en algún vivero (es decir, ha habido un traspaso físico de los elementos) lo que se tiene que hacer es reflejar este traspaso físico en los listados que sirven para el control del inmovilizado, traspasando estos elementos al nuevo vivero, con el fin de tener una evidencia contable.**

"12. Las actuales instalaciones permanentes se entenderán amortizadas si esta autorización y concesión cumple el plazo de 50 años por el que está establecida."

FC,SA cubre totalmente este aspecto al crear anualmente el Fondo de Reversión, que le permitirá, en el momento de tener que devolver las instalaciones, sustituirlas por unas del mismo valor.

## 1. INTRODUCCIÓN

### 1.3.3. TRATAMIENTO CONTABLE DE LA CONCESIÓN POR PARTE DE FC,SA.

#### A) Concesión de la ocupación, uso y aprovechamiento de los viveros forestales:

FC,SA tiene contabilizada la concesión de la ocupación, uso y aprovechamiento de los viveros dentro del epígrafe "Inmovilizaciones materiales de dominio público", por un importe bruto de 62.125 Miles de PTA, y los va amortizando a razón de un 2% cada año, suponiendo una vida útil de 50 años.

Según el Plan General de Contabilidad, las concesiones administrativas, así como otros derechos de uso, como puede ser el derecho de uso de los bienes en régimen de arrendamiento financiero, se incluyen dentro del Grupo 21 "Inmovilizaciones inmateriales".

**Se tendría que incluir el inmovilizado material de dominio público dentro del Grupo 21 "Inmovilizaciones inmateriales", dado que realmente lo que se ha adquirido es un derecho de uso sobre éstos, y lo que se tiene que contabilizar es el derecho de uso, no la propiedad.**

Si tenemos en cuenta la naturaleza de los bienes adscritos (almacenes, casetas, casas forestales, garajes, etc.), el porcentaje de amortización aplicado se puede considerar razonable.

Sin embargo, hay que hacer ciertas consideraciones:

1.- Que dentro de estos 62.125 Miles de PTA hay 7.359 Miles de PTA correspondientes a los terrenos, y que FC, SA los está amortizando cuando, por su naturaleza, son bienes que no se amortizan.

**Hay que revisar la dotación anual, teniendo en cuenta este punto, con el fin de que no se amorticen los terrenos.**

2.- Que al ser bienes usados, los porcentajes de amortización máximos y mínimos anuales se pueden multiplicar por dos, según los criterios establecidos por el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades.

3.- Que dentro de este epígrafe se incluyen elementos con coeficientes anuales de amortización diferentes, según las tablas de amortización incluidas en la Orden Ministerial de 23 de Febrero de 1965. Hemos realizado un cálculo de lo que esto supondría para la dotación anual, llegando a la conclusión de que su efecto es inmaterial debido a que se compensan los elementos de coeficientes superiores con los de coeficientes inferiores, pudiendo decir que la vida útil media resultante es de 25 años.

Por tanto, teniendo en cuenta estos puntos, la dotación por amortización quedaría así:

	Miles de PTA
Dotación amortización actual	1.242
Menos dotación de los terrenos (7.359 x 0.02)	147
Dotación amortización real	1.389
Diferencia	147
Y la amortización acumulada a 31.12.92:	
Dotación anual x 5 años (1.389 x 5)	6.945
Amortización acumulada actual	6.212
Diferencia	733

**Recomendamos a FC, SA que adecue la dotación anual por amortización de estos elementos, teniendo en cuenta las observaciones y los cálculos anteriores**

B) Fondo de reversión de los bienes objeto de la Concesión:

A partir del ejercicio 1990, FC, SA comenzó a dotar un fondo de reversión, a razón de un 2% cada año, teniendo en cuenta que la concesión es para 50 años, y que quedan incluidos dentro de lo que es propiamente la concesión de uso, el inmovilizado de dominio público.

En lo que a los ejercicios 1988 y 1989 se refiere, FC, SA no efectuó dotación a los fondos de reversión. Tampoco lo corrigió en años posteriores dado que según el artículo 60 del Reglamento del Impuesto sobre sociedades, las dotaciones al Fondo de reversión no practicadas en el ejercicio correspondiente, no tienen la consideración de partida deducible.

Portanto, cada año se efectúan dos dotaciones en lo que se refiere a este tipo de inmovilizado: la dotación por la amortización técnica y la dotación al Fondo de Reversión, ambas compatibles y de diferente naturaleza.

c) Bienes asignados de dominio público:

En lo que se refiere a los bienes asignados de dominio público, FC, SA contabiliza dentro del epígrafe de inmovilizado material "Maquinaria, instalaciones y herramientas", la maquinaria y los materiales y herramientas, y en el momento de la constitución de FC, SA, 20 de junio de 1988, la planta forestal en el epígrafe existencias (que se ha ido variando para reflejar los posteriores movimientos de producción de nueva planta y venta del existente.)

## 1. INTRODUCCIÓN

Los porcentajes de amortización que utiliza FC, SA por los bienes asignados de pleno dominio son:

- Maquinaria (bienes usados): 13,3%
- Materiales y herramientas usadas: 25 %

FC, SA sigue los criterios establecidos por el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades y la Orden Ministerial del 23 de febrero de 1965, que determina unos porcentajes máximos y mínimos de amortización para sectores productivos, teniendo en cuenta que al ser elementos usados, estos porcentajes se pueden multiplicar por dos.

## **CAPÍTULO 2. FISCALIZACIÓN ECONÓMICO-FINANCIERA**

### **2.0. INTRODUCCIÓN**

El análisis básico de los estados financieros se ha centrado en las dos actividades básicas que constituyen el objeto social de FC, SA: la actividad en viveros y la actividad de obras.

Hay que decir que la fiscalización que tiene como base las actividades implica que se revisen al mismo tiempo aspectos económico-financieros (análisis de las cuentas de los estados financieros que se relacionan directamente) y aspectos de procedimiento, control interno, de gestión y de cariz jurídico.

Por otro lado, y por su singularidad, la obra realizada en Túnez ha sido tratada separadamente del resto de obras en un epígrafe específico.

Adicionalmente, se han escogido y analizado otras partidas de los estados financieros por su peso específico o por el riesgo de auditoría que comportan.

En cuanto a la revisión de cumplimiento de la legalidad, se ha profundizado en el tema concreto de la concesión de uso, aprovechamiento y gestión de los viveros forestales de titularidad pública otorgada a FC, SA en el momento de su creación así como en el cumplimiento de la normativa sobre contratación.

En resumen, este Capítulo se estructura de la manera siguiente:

- \* Actividad en viveros
- \* Actividad de obras
- \* Obra de Túnez
- \* Concesión de uso, aprovechamiento y gestión de los viveros forestales de titularidad pública.
- \* Otras cuentas de balance y pérdidas y ganancias

2.1. ESTADOS FINANCIEROS

FC, SA no somete sus cuentas anuales a otra auditoría que la de la Intervención General de la Generalidad. El Registro Mercantil está aceptando a FC, SA esta auditoría para registrar sus cuentas

La Intervención General tiene encomendada la función de control interno de carácter financiero de la Administración de la Generalidad (Art. 68 de la Ley 10/1982, de 12 de julio, de Finanzas Públicas de Cataluña). En el caso de las empresas públicas este control interno se efectúa mediante procedimientos de auditoría, que sustituyen la intervención previa, propia de la Administración General (Art. 75 de la mencionada Ley). Además, FC, SA como Sociedad Anónima se rige por el Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas que en los art. 181 y 203, establece un límite a partir del cual es obligatorio someter las cuentas anuales a verificación y control externos, por parte de auditor independiente. FC, SA supera este límite.

**Era necesario, pues, que las cuentas anuales de FC, SA fuesen auditadas por auditor independiente, aunque a la hora de registrar las cuentas en el Registro Mercantil se haya aceptado el Informe (ver. pág. 128) de auditoría financiera de la Intervención General de la Generalidad que tiene carácter de control interno.**

Hay que decir que, con posterioridad a nuestro trabajo se ha podido verificar como para el ejercicio 1993, FC, SA ha sido auditada por el Sr. Ignasi Casanovas Parella, auditor-censor jurado de cuentas, y hemos dispuesto del correspondiente Informe de auditoría independiente, que es ahora el documento base para registrar las cuentas en el Registro Mercantil, registro que ha sido realizado con fecha 26 de agosto de 1994.

A continuación se presentan los cuadros del Balance de Situación y Cuenta de Pérdidas y Ganancias a 31 de diciembre de 1992 y a 31 de diciembre de 1991 de FC, SA:



## 2.1.1.1. BALANCE DE SITUACIÓN A 31.12.92 Y 31.12.91

<u>ACTIVO</u>	<u>31.12.92</u>	<u>31.12.91</u>
<b>INMOVILIZADO</b>		
<b>GASTOS DE ESTABLECIMIENTO</b>	1.652	1.934
	<u>1.652</u>	<u>1.934</u>
<b>INMOVILIZACIONES INMATERIALES</b>		
- Derechos s/bienes régim. arrend.fin	18.476	10.031
- Aplicaciones informáticas	1.299	1.299
- Amortizaciones	(3.488)	(848)
	<u>16.287</u>	<u>10.482</u>
<b>INMOVILIZACIONES MATERIALES PROPIAS</b>		
- Terrenos y construcciones	19.460	19.186
- Inst.técnicas y maquinaria	34.644	39.767
- Otras inst., herramien. y mob.	67.012	47.119
- Amortizaciones	(33.465)	(19.362)
	<u>87.651</u>	<u>86.710</u>
<b>INMOVILIZACIONES MATERIALES DOMINIO PÚBLICO</b>		
- Viveros	62.125	62.125
- Amortizaciones	(6.212)	(4.970)
	<u>55.913</u>	<u>57.155</u>
<b>INMOVILIZACIONES FINANCIERAS</b>		
- Dep.y fianzas const.largo plazo	5.014	3.985
	<u>5.014</u>	<u>3.985</u>
<b>GAST.DISTRIBUIR DIVERSOS EJERCICIOS</b>		
- Gastos por intereses diferidos	2.210	2.104
- Leasings antes del nuevo PGC	6.985	30.496
	<u>9.195</u>	<u>32.600</u>
<b>TOTAL INMOVILIZADO</b>	<u>175.712</u>	<u>192.866</u>
<b>ACTIVO CIRCULANTE</b>		
<b>EXISTENCIAS</b>		
- Planta en Viveros	65.680	53.659
- Provisiones	(6.568)	(5.366)
	<u>59.112</u>	<u>48.293</u>
<b>DEUDORES</b>		
- Clientes por ventas y prest.serv.	217.719	161.433
- Deudores diversos	34.649	57.295
- Personal	7.913	7.437
- Administraciones públicas	38.240	36.819
- Provisiones	(22.140)	(8.217)
	<u>276.381</u>	<u>254.767</u>
<b>INVERSIONES FINANCIERAS TEMPORALES</b>		
- Partic.empresas asociadas	1.000	1.000
- Dep.y fianzas const.corto plazo	0	529
	<u>1.000</u>	<u>1.529</u>
<b>TESORERÍA</b>	82.529	(36)
<b>AJUSTES POR PERIODIFICACIÓN</b>	749.410	379.317
<b>TOTAL ACTIVO CIRCULANTE</b>	<u>1.168.432</u>	<u>683.870</u>
<b>TOTAL ACTIVO</b>	<u>1.344.144</u>	<u>876.736</u>

(Nota: Las cantidades están en Miles de PTA)  
Fuente: Memoria de Forestal Catalana, SA para el ejercicio 1992

2. FISCALIZACIÓN ECONÓMICO-FINANCIERA

<u>PASIVO</u>	<u>31.12.92</u>	<u>31.12.91</u>
<b>FONDOS PROPIOS</b>		
<b>CAPITAL SUSCRITO</b>	213.000	213.000
	<u>213.000</u>	<u>213.000</u>
<b>RESERVAS</b>		
- Reserva legal	655	655
- Otras Reservas	2.261	2.261
	<u>2.916</u>	<u>2.916</u>
<b>RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES</b>	(539)	(418)
<b>PÉRDIDAS Y GANANCIAS</b>	(12.581)	(121)
<b>TOTAL FONDOS PROPIOS</b>	<u>202.796</u>	<u>215.377</u>
<b>PROVISIÓN PARA RIESGOS Y GASTOS</b>		
<b>FONDO DE REVERSIÓN</b>	3.728	2.485
<b>ACREEDORES LARGO PLAZO</b>		
<b>OTROS ACREEDORES</b>		
- Efectos a pagar leasing	7.520	41.803
- Deudas con entidades de crédito	63.165	0
<b>TOTAL ACREEDORES LARGO PLAZO</b>	<u>70.685</u>	<u>41.803</u>
<b>ACREEDORES A CORTO PLAZO</b>		
<b>DEUDAS CON ENTIDADES DE CRÉDITO</b>		
- Préstamos y otras deudas	117.797	77.748
	<u>117.797</u>	<u>77.748</u>
<b>ACREEDORES COMERCIALES</b>		
- Anticipos recibidos por encargos	65.171	69.655
- Deudas compras o prest.servicios	42.866	34.016
- Deudas repr.efectos a pagar	254.497	151.081
	<u>362.534</u>	<u>254.752</u>
<b>OTRAS DEUDAS NO COMERCIALES</b>		
- Administraciones públicas	45.247	42.908
- Remuneraciones pend.pago	11.770	7.254
	<u>57.017</u>	<u>50.162</u>
<b>AJUSTES POR PERIODIFICACIÓN</b>	529.587	234.409
<b>TOTAL ACREEDORES CORTO PLAZO</b>	<u>1.066.935</u>	<u>617.071</u>
<b>TOTAL PASIVO</b>	<u>1.344.144</u>	<u>876.736</u>

(Nota: Las cantidades están en Miles de PTA)  
Fuente: Memoria de Forestal Catalana, SA para el ejercicio 1992

## 2.1.2. CUENTA DE PÉRDIDAS Y GANANCIAS A 31.12.92 Y 31.12.91

<u>INGRESOS</u>	<u>31.12.92</u>	<u>31.12.91</u>
<b><u>IMPORTE NETO DE LA CIFRA DE NEGOCIOS</u></b>		
- Venta planta propia	70.032	61.860
- Comercialización planta	155	351
- Trabajos forestales	487.195	615.403
- Traspaso de planta viveros	0	1.703
	<hr/> 557.382	<hr/> 679.317
<b><u>AUMENTO DE EXISTENCIAS PLANTA</u></b>	12.022	0
<b><u>OTROS INGRESOS DE EXPLOTACIÓN</u></b>	260	3.940
 <b><u>GASTOS</u></b>		
<b><u>REDUCCIÓN DE EXIST.DE PLANTAS</u></b>	0	8.265
<b><u>APROVISIONAMIENTOS</u></b>		
- Consumo de materiales	15.464	9.250
- Otros gastos externos	0	2.151
	<hr/> 15.464	<hr/> 11.401
<b><u>GASTOS DE PERSONAL</u></b>		
- Sueldos, salarios y asimilados	96.585	78.344
- Cargas sociales	28.664	21.605
	<hr/> 125.249	<hr/> 99.949
<b><u>DOTAC.POR AMORT.DE INMOVILIZADO</u></b>	17.937	11.739
<b><u>VARIACIÓN PROVISIONES DE TRÁFICO</u></b>		
- Variación provisiones de existe.	1.202	(10.115)
- Variación provis.incobrables	642	7.399
	<hr/> 1.844	<hr/> (2.716)
<b><u>OTROS GASTOS DE EXPLOTACIÓN</u></b>		
- Trabajos forestales	392.519	533.625
- Arrendamientos	3.089	3.347
- Reparaciones y conservación	6.834	5.044
- Transportes	578	616
- Primas de seguros	2.073	921
- Publicidad, prop.y relac. Públ.	1.271	987
- Suministros	3.829	3.042
- Otros servicios	8.342	7.062
- Tributos	1.016	1.535
- Dotación al fondo de reversión	1.243	1.243
	<hr/> 420.794	<hr/> 557.422
<b><u>RESULTADO DE EXPLOTACIÓN</u></b>	(11.624)	(2.803)
Otros intereses	2.000	5.537
Gastos financieros	(8.432)	(5.500)
<b><u>RESULTADO FINANCIERO</u></b>	(6.432)	37
Ingresos Extraordinarios	81	87
Ingr.y benef. otros ejercicios	0	2.494
Gastos extraordinarios	(204)	(1)
Gastos y pérdidas de otros ejerc.	(1.177)	0
<b><u>RESULTADOS EXTRAORDINARIOS</u></b>	(1.300)	2.580
Impuesto sobre sociedades	(6.775)	(65)
<b><u>RESULTADO DEL EJERCICIO</u></b>	(12.581)	(121)

(Nota: Las cantidades están en Miles de PTA)

Fuente: Memoria de Forestal Catalana, SA para el ejercicio 1992

## 2.2. ACTIVIDAD EN VIVEROS

### 2.2.1. INTRODUCCIÓN

Por Orden de 29 de enero de 1988, se otorgó a FC, SA, por parte del Departamento de Agricultura, Ganadería y Pesca, la autorización para la ocupación temporal y la concesión del uso, aprovechamiento y gestión de los viveros forestales de la Generalidad de Cataluña, así como la asignación de la maquinaria, el material, las herramientas y la planta forestal existente en los viveros.

Uno de los aspectos que conforman el objeto social es:

"a) Producción y comercialización de planta y semilla destinada principalmente a repoblación forestal, procurando la óptima calidad del producto y la obtención de especies en variedad y cantidad adecuada a las necesidades públicas de reforestación, así como a los requerimientos de la iniciativa privada en esta materia."

Esta actividad se regula principalmente por el Convenio entre el DAGP y FC, SA, que se ha transcrito en el epígrafe 1.2.4, en lo que se refiere a las necesidades públicas de reforestación.

### 2.2.2. VIVEROS

#### 2.2.2.1. Relación de los viveros

A continuación se presenta una clasificación de los viveros y su situación actual:

#### VIVEROS EN USO

a) Viveros recibidos por la concesión:

- St. Ramón
- Vallcalent
- Gerri de la Sal
- Torreferrusa
- Llobregat
- Central
- La Pena

b) Viveros en propiedad:

- Besalú

c) Vivero que se arrienda a particulares:

- Tremp

- d) Vivero cedido por la Junta de Aguas:  
 - Cal Camadall

VIVEROS EN DESUSO:

- a) Vivero recibido por la concesión:  
 - Escós
- b) Viveros que se arrendaban:  
 - Cabdella  
 - La Guantera (Moià)  
 - Gombreny

En lo que se refiere a viveros en desuso, hay que recordar su caducidad por cesar en el uso y el aprovechamiento para lo cual se concedió, durante tres años consecutivos.

En la concesión se dio en propiedad a FC, SA la planta, la maquinaria, el material y las herramientas de estos viveros, pero no la superficie forestal. Para más detalle, ver el análisis de la concesión del uso, aprovechamiento y la gestión de los viveros forestales de titularidad pública, otorgada a FC, SA, en el epígrafe 1.3)

\* El vivero recogida en el apartado a) del vivero en desuso tiene las características siguientes:

<u>VIVERO</u>	<u>TÉRM. MUNICIPAL</u>	<u>SUPERFICIE (ÁREAS)</u>
Escós	Saraguro	73,64

El vivero de Escós incluye material y herramientas valoradas en 15 Miles de PTA. Éste está en desuso desde hace más de tres años.

\* Los recogidos en el apartado b) incluyen:

<u>VIVERO</u>	<u>TERM. MUNICIPAL</u>	<u>VALORAC.</u>
Cabdella	Torre de Cabdella - Materiales y herr	20
La Guantera	Collsuspina - Maquinaria	453
(Moià)	- Materiales y herr	40
Forcat	Gombreny - Maquinaria	1.545
	- Materiales y herr	15

Nota: Las cantidades están en Miles PTA

## 2. FISCALIZACIÓN ECONÓMICO-FINANCIERA

El vivero de La Guantera y el de Cabdella están en desuso desde hace más de tres años, mientras que el vivero de Gombreny ha quedado en desuso en el ejercicio 1993.

(Ver análisis de los viveros en desuso en el epígrafe 1.3. donde se analiza la concesión del uso, aprovechamiento y gestión de los viveros forestales de titularidad pública, otorgada a FC, SA)

### 2.2.2.2. Análisis económico de los viveros actualmente en uso

En el epígrafe anterior hemos hecho una relación de los viveros actualmente en uso.

A continuación se presentan las cuentas de explotación de la actividad de viveros desde el año 1989 hasta 1992:

INGRESOS	AÑO 1989	AÑO 1990	AÑO 1991	AÑO 1992	VARIAC. 92/91
Venta particulares	16.993	23.495	20.833	21.268	2,09
Venta contratistas	2.283	320	2.498	185	-92,59
Venta otras organ.	2.714	766	3.282	404	-87,69
Planta apl.trab.for.	5.240	13.311	20.878	12.878	-38,32
Planta gratuita DAGP	13.393	13.393	16.071	35.452	120,60
<b>VENTAS TOTALES</b>	<b>40.623</b>	<b>51.285</b>	<b>63.562</b>	<b>70.187</b>	<b>10,42</b>
Exist.inic.planta	(45.644)	(44.113)	(46.443)	(48.293)	3,98
Exist.final planta	58.817	61.924	53.659	51.958	-3,17
Prov.deprec.planta	(14.704)	(15.481)	(5.366)	(5.196)	-3,17
<b>GASTOS</b>					
Consumos materiales	7.141	6.636	10.402	14.963	43,85
Sueldos, Salar y S.S.	40.100	51.870	62.409	78.870	26,38
Otros gast.soc.	0	529	1.566	1.709	9,13
Alquileres	219	622	785	586	-25,35
Rep. y Conserv.	2.547	3.978	4.159	5.667	36,26
Suministros	850	1.032	1.635	1.348	-17,55
Transportes	518	761	509	487	-4,32
Mat. de oficina	0	52	0	0	0
Comunicaciones	84	274	312	716	129,49
Gast.diversos	430	2.553	895	1.369	52,96
Dot. amortización	4.175	4.462	4.839	5.313	9,80
Dot.fondo reversión	0	1.242	1.242	1.242	0,00
<b>GASTOS TOTALES</b>	<b>56.064</b>	<b>74.011</b>	<b>88.753</b>	<b>112.270</b>	<b>26,50</b>
<b>RESULTADO EJERCICIO</b>	<b>-16.972</b>	<b>-20.396</b>	<b>-23.341</b>	<b>-43.614</b>	<b>86,86</b>

(Nota: Las cantidades están en Miles de PTA)

Fuente: Listados y documentación interna de FC,SA

Además, para cada uno de los viveros, obtuvimos sus cuentas de explotación del ejercicio 1992 individualizadas (no incluidas en este informe), para poder efectuar un análisis específico de cada vivero. Dado que no incluían ni personal ni costes indirectos, lo que hicimos fue aplicar el porcentaje que del gasto global del personal por viveros, corresponde a viveros, sacando el correspondiente a obras.

Las conclusiones más importantes obtenidas son:

1) El incremento de gastos (en general) de los viveros, de 1989 a 1992 es de un 20-30% cada año, sumando un 100% acumulado de 1989 a 1992, mientras las ventas no han aumentado más que un 72,7% de 1989 a 1992. Esto provoca que el déficit sea cada vez más grande.

En relación a los gastos de personal, hay que mencionar lo siguiente:

En los viveros suele haber un encargado (con contrato fijo), y uno o dos ayudantes, que sería la mano de obra necesaria para gestionar un vivero. Además, en épocas de vivero se contratan jornaleros, que pueden llegar a ser un número considerable. Estos jornaleros son directamente proporcionales a la producción de planta, es decir, como más planta se produce, más horas de jornaleros se contratarán para su vivero. La decisión de contratar jornaleros la toma el mismo encargado del vivero, sin que haya una aceptación por parte de la Dirección General.

Esto conlleva que en algunos viveros se incremente mucho el gasto de personal y, por tanto, se incremente el déficit del vivero.

**Es conveniente un control estricto de los gastos de los viveros, para que éstos puedan llegar a constituirse como centros de producción que generen beneficios. Es conveniente que este control se lleve desde la Dirección General de FC, SA y, si es necesario, limitar las responsabilidades a los encargados de los viveros para contratar gastos.**

Respecto a este aspecto, hay que decir que durante el ejercicio 1993 se ha incorporado una persona para llevar el control de los viveros, y se han adoptado ya ciertas medidas como la limitación a los responsables de los viveros, de la firma de facturas para gastos de importe hasta 30 miles de PTA, la compra y la decisión de compra centralizada de semillas, contenedores, sustratos, etc.

Hay que decir que durante el ejercicio 1993, el aumento de las ventas ha sido de un 24,4%, mientras que el aumento de los gastos de personal ha sido de un 13,7%.

En este sentido, y para que los viveros puedan llegar a ser productivos, es necesario que se realice antes del inicio de cada

año un estudio de la actividad que han de llevar a cabo durante el ejercicio venidero, preparando unos presupuestos de ingresos y gastos. Estos presupuestos se tienen que controlar periódicamente, analizando las posibles desviaciones para poder tomar la medidas necesarias.

Como herramienta para el seguimiento de las desviaciones de los gastos reales respecto a los gastos presupuestados es conveniente que se lleve una contabilidad de costes de manera que permita obtener una información fiable, periódica y puntual.

En relación al control de los gastos de personal de los viveros cabe decir que hace falta un mayor control para que viveros que podrían obtener beneficios no se conviertan en deficitarios.

2) Hay viveros en que prácticamente no ha habido venta durante el ejercicio 1992, como son:

- a.- Gerri de la Sal
- b.- Llobregat (La Pobla de Lillet)
- c.- Besalú
- d.- Cal Camadall

**a y b** - En relación a los dos viveros primeros, debe decirse que son viveros de alta montaña que tienen básicamente planta para reforestar. Esta planta se tendría que vender al DAGP para reforestar básicamente, pero el DAGP no ha pedido este tipo de planta, sino otros tipos no destinados a reforestación.

De hecho, el Convenio DAGP-FC,SA regula los suministros que FC,SA tiene que realizar a título obligatorio por orden del DAGP. Sin embargo, obliga al DAGP a comunicar a la empresa con una antelación mínima de 12 meses, las plantas o semillas que quiera pedir. Puesto que esta comunicación previa de 12 meses no existe se hace muy difícil para FC, SA programar su producción. Se debe tener en cuenta que el crecimiento medio de un árbol para reforestar es de dos años. Por tanto, los árboles que FC, SA produce basado principalmente en la demanda histórica del DAGP, no tienen salida y se tienen que quemar.

Además, hay que tener en cuenta que los viveros de Tremp, Gerri de la Sal y Llobregat están situados en la misma zona. De éstos, el más grande es el de Tremp. Los otros dos, son deficitarios y están produciendo planta para reforestar, actividad que actualmente no está realizando el DAGP, lo que provoca que esta planta finalmente se tenga que quemar.



Hay que incentivar las ventas de estos viveros, bien a través del DAGP, bien a través de particulares, para que la producción de estos viveros tenga una salida real.

Hay que plantearse, si realmente vale la pena producir en estos viveros de poca venta las cantidades que se producen, si después no se vende la producción y se tiene que tirar, y además teniendo en cuenta que cuanto más grande sea la producción, más jornaleros se necesitan, y por tanto aumentan los costes de personal innecesariamente.

Es conveniente que FC, SA se plantee el cierre de alguno de estos viveros dada la baja demanda actual de los árboles que se producen. Además, a no ser que el DAGP se comprometiera a adquirir la producción, no se tendría que producir planta para reforestar, que no tenga salida en el mercado.

c - El vivero de Besalú se dedica a la producción de chopos, cuya demanda ha bajado de manera importante. Estos árboles se producían en gran cantidad porque se vendían para fabricación de pasta de papel. Actualmente, son árboles con una demanda ínfima que, pasados unos tres años, ya no sirven y se tienen que quemar.

El vivero de Besalú es el único vivero propiedad de FC, SA, cuya infraestructura es bastante deficitaria. Para que sea rentable, hay que invertir bastante en él. Sin embargo, este vivero es el único vivero de propiedad de FC, SA, está situado cerca del Central, y tiene las mismas características técnicas que el vivero de Cal Pladevall que actualmente tiene arrendado FC,SA y que utiliza como anexo al Central.

Aprovechando que el vivero de Besalú tiene las mismas características técnicas que el vivero de Cal Pladevall, es conveniente que FC, SA intensifique su utilización, dado que el vivero de Cal Pladevall tiene un contrato de alquiler improrrogable de unos 5 años más.

d - Por último, el vivero de Cal Camadall ha sido traspasado por la Junta de Aguas durante el ejercicio y, por tanto, todavía no tiene una actividad normal.

La concesión de Cal Camadall a FC, SA por parte de la Junta de Aguas es para 5 años. FC, SA espera que pasado este tiempo se prorrogue la concesión, pero al no saberlo con seguridad no es operativo hacer grandes inversiones para que después se lo quede la Junta de Aguas.

Además, hay que decir que el encargado cobra la nómina de la Junta de Aguas, pero según contrato ésta le tendría que pasar cargos por este concepto.

**Es conveniente que FC, SA haga una provisión anual por el gasto de personal que supone el encargado de la Junta de Aguas, dado que ésta puede traspasarle cargos según contrato por este concepto.**

En este sentido hay que remarcar que durante el año 1993 la Junta de Aguas ya ha efectuado una factura de cargo a FC, SA de lo que representa el coste de este empleado.

**3) Se ha producido una acumulación de planta (por todo lo explicado anteriormente) que no tiene salida y por tanto se tiene que quemar. (Ver análisis de obsolescencia en el epígrafe 2.2.3.4.).**

**4) Hay cuatro viveros con pérdidas, que son:**

- Sant Ramón
- Gerri de la Sal
- Llobregat
- Besalú

Además de las cifras negativas que aparecen directamente de sus cuentas de pérdidas y ganancias, los tres últimos tienen pérdidas por la obsolescencia de la planta que se tiene que quemar.

**En relación al vivero de Sant Ramón, vivero estratégico por la zona en que está ubicado, es conveniente que se potencie la venta y producción de planta a particulares.**

**5) Finalmente, para el resto de viveros, a fin y efecto de poder mejorar los resultados, hacemos unas breves observaciones resultado de nuestro análisis:**

**a) Vallcalent: Se tiene que intentar producir planta más vendible y disminuir el número de obreros temporales.**

**b) Tremp: Se tiene que ir con cuidado con el crecimiento de las existencias. De hecho lo que esconde es una pérdida por obsolescencia. Si no se consigue conocer la demanda del DAGP con antelación, lo que hay que hacer es producir mucha menos planta, y que la que se produzca sea más vendible.**

**c) Torreferrusa: Vivero estratégico por la importante área de influencia que cubre (Vallés, Maresme, Barcelonés, ...) zona de muchas construcciones nuevas y polígonos, que requieren árboles para la zona verde.**

**Hay que aprovechar la situación estratégica que tienen ciertos viveros (al lado de núcleos de población importantes, o núcleos en crecimiento), para incrementar las ventas a particulares.**

Este hecho conlleva que en la programación de la producción se tenga en cuenta el tipo de planta que puede pedir el mercado, así como las condiciones para que la producción resulte competitiva.

d) Gombreny: Este vivero se ha cerrado durante el ejercicio 1993, dado que se dedicaba a la producción de chopos y estos árboles ya no tienen demanda. Su cuenta de pérdidas y ganancias no recoge la pérdida por obsolescencia de toda la existencia. Si la recogiera, tendría una pérdida de 3.841 Miles de PTA. (Ver análisis de obsolescencia en el epígrafe 2.2.3.4.):

e) Central: Este vivero según la cuenta de pérdidas y ganancias tiene beneficios. Sin embargo **se tiene que potenciar más la venta e incrementar la rentabilidad de la producción.**

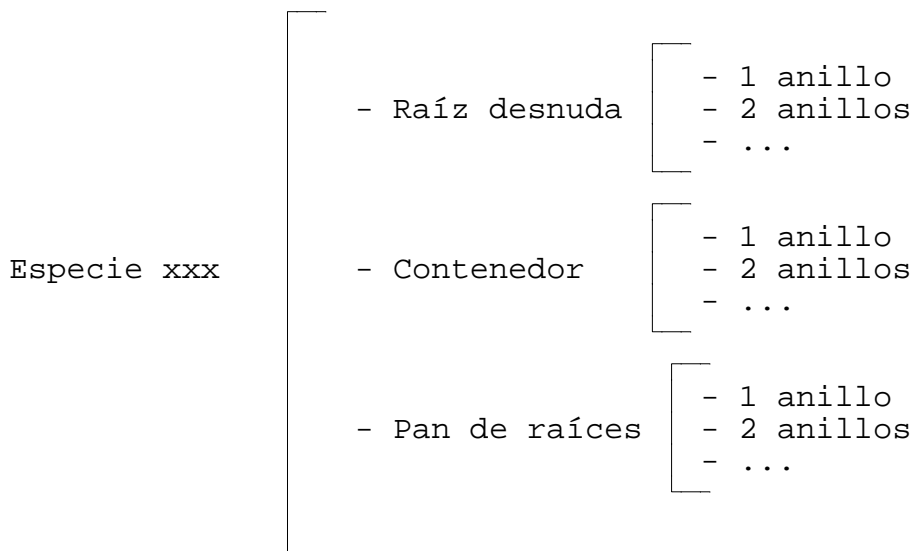
2.2.3. EXISTENCIAS

2.2.3.1. Principales características

A) FC,SA tiene aproximadamente 60 especies diferentes:

Además, estas 60 especies se clasifican según cual sea el tipo de raíz, el número de anillos leñosos y/o las dimensiones de la planta.

Así, una misma especie se puede subdividir en:



Todos estos factores hacen que dentro de una misma especie haya muchos tipos de planta con características muy diferenciadas, lo que da lugar a una cadena de dificultades a la hora de:

- Inventariarlas
- Valorarlas
- Programar la producción

B) La planta es un producto perecedero por diversas causas:

- El trasplante de las plantas se tiene que realizar cuando éstas tienen entre 1 y 2 años. Pasado este tiempo, es difícil que sobrevivan.
- Agentes bióticos: Insectos, factores ambientales, etc, hacen que cada 10 años aproximadamente, 1 o 2 años se estropee la producción.

Todo esto provoca que algunas plantas muchas veces se tengan que quemar. Básicamente aquellas cuyo destino es la repoblación forestal.

#### 2.2.3.2. Procedimientos de control interno

FC, SA se organiza mediante áreas de producción individualizadas correspondiendo, cada una de ellas, a un vivero.

En cada una de estas áreas hay un encargado que es, bajo el responsable máximo de los viveros, quien ha de llevar el control tanto de las existencias físicas como de todo el proceso productivo de las plantas del vivero que supervisa.

Hemos tratado de analizar los puntos de control interno que consideramos que definen mejor un buen procedimiento en esta área.

Estos y el epígrafe donde se tratan son:

	<u>Nº epígrafe</u>
1.- Control físico de las existencias	2.2.3.3.
2.- Criterios de valoración	2.2.3.4.
3.- Criterios de dotación a la provisión por obsolescencia	2.2.3.5.
4.- Sistema de imputación de costes	2.2.3.4.
5.- Sistema de control de desviaciones de los gastos	2.2.3.4.
6.- Sistema de planificación de la producción	2.2.3.6.
7.- Sistema interno de comunicación entre producción y ventas	2.2.4.

### 2.2.3.3. Control físico de las existencias

FC, SA no lleva un control permanente de entradas y salidas para cada una de las plantas. Para el control de las cantidades físicas, los encargados de los viveros realizan un primer inventario tentativo hacia finales de septiembre y un segundo inventario definitivo a 31 de diciembre.

Este inventario físico de final de año es el que se pasa a contabilidad, donde se efectúa la valoración de la planta y se contabiliza por el valor total de la planta a final del ejercicio.

Por tanto podemos decir que, a parte de que este procedimiento se puede mejorar llevando un control permanente de entradas y salidas de plantas, FC, SA utiliza un procedimiento correcto para el control físico de las cantidades de planta existente.

Sin embargo, hay que hacer la siguiente observación en relación al tratamiento de este listado de existencias físicas inventariadas al final del ejercicio a la hora de su valoración y contabilización:

El Departamento de Contabilidad obtiene el listado físico en el que están correctamente desglosadas las cantidades distinguiendo, dentro de una misma especie, número de anillos, tipos de raíz, etc. Sin embargo, aplica un mismo valor a todos los árboles de una misma especie; es decir, se está valorando igual un pinus halepensis de un anillo que un pinus halepensis de dos anillos, cuando su precio de venta puede ser 5 veces más uno que el otro.

**Dado que FC, SA efectúa el esfuerzo necesario de contar por separado los árboles según el tipo de raíces y número de anillos diferentes y de efectuar la correspondiente clasificación, es importante que se utilice esta información en el momento de valorar las existencias, teniendo cuidado de valorar por separado los árboles de diferente tipo teniendo en cuenta los aspectos antes mencionados.**

En relación a las salidas de plantas de los viveros, el control se lleva mediante albaranes de salida que rellena el encargado del vivero. Una deficiencia de este sistema de control de las salidas es que los encargados de los viveros no rellenan estos albaranes con exactitud, es decir no señalan el número de anillos, el tipo de contenedor, etc, sino que solamente indican el número de árboles de cada especie. En este sentido hay que recordar que dos árboles de la misma especie pueden tener valoraciones muy diferentes en función del número de anillos y

del tipo de contenedor, lo que hace que sea importante reflejar estos aspectos en los albaranes de salida.

**Debido a las características tan particulares de las plantas de los viveros de FC,SA se recomienda que, al rellenar los albaranes de salida de éstos se tenga cuidado de rellenar correctamente todos los datos sobre tipo de contenedor, número de anillos, etc, con el fin de tener un mayor control de las salidas de planta.**

Estos albaranes son enviados a la sede central de una manera periódica para su facturación. Sin embargo, hay que decir que a veces, entre la fecha de salida de la planta y la fecha de facturación hay 15 días o 1 mes. Además, a final de ejercicio hemos visto que ciertos albaranes de salida correspondientes a salidas físicas de final de año, han sido facturadas en el ejercicio siguiente.

**Se recomienda que la facturación se realice lo más rápidamente posible, intentando que sea como mínimo una vez a la semana, con el fin de agilizar el cobro de las ventas.**

**Además, en lo que al fin de ejercicio se refiere, se recomienda que la sede central reclame a los encargados de los viveros todos los albaranes de salida de planta que tengan fecha de final de año, con el fin de poderlos incluir en la facturación del ejercicio a que corresponde la venta.**

#### 2.2.3.4. Criterios de Valoración

Cuando el DAGP traspasó las plantas a FC,SA, su valoración se realizó en función del valor individual de las planta en aquel momento, es decir, en base a un listado valorado de plantas.

Aquellos valores unitarios son los que se han seguido aplicando cada año hasta el año 1992, en que los mencionados precios unitarios han sido modificados al alza por la incorporación del incremento de los costes directos de todos los viveros. Este incremento ha sido de un 26,5% respecto a los precios unitarios anteriores, incremento que ha supuesto un aumento del valor de las existencias de 12.021 Miles de PTA.

Como FC, SA no sabe cuál es el coste de producción de cada una de las plantas, no le es posible adjudicar un precio de coste en función del coste real de producción.

Para definir este porcentaje del 26,5% lo que ha hecho FC,SA es realizar un estudio del incremento de costes por años desde 1989 hasta 1992, que son los siguientes:

<b>Ejercicio</b>	<b>Coste en Miles de PTA</b>	<b>% Incremento</b>	<b>Incremento desde 1989</b>
89	56.064	0%	0%
90	74.011	32%	32%
91	88.754	20%	58%
92	112.270	26.5%	100%

En este cuadro se observa que desde 1989 hasta 1992 se ha producido un incremento global de gastos del 100%. Este incremento era muy elevado para ser repercutido a las existencias, por tanto lo que decidió FC,SA fue imputar el incremento de gastos entre 1991 y 1992, es decir, un 26,5%, en lugar de imputar el incremento global del gasto en los últimos 4 años.

Hay que decir que este sistema de valoración y de imputación del gasto a las existencias no es correcto según los principios de contabilidad generalmente aceptados.

Para definir un correcto criterio para la valoración de las existencias de FC,SA hay que tener en cuenta sus características específicas:

1.- Producción anual: Se compone de:

- Cantidades de plantas plantadas durante el ejercicio  
Más,
- Cantidad de plantas que están en el segundo año de crecimiento.

2.- El coste más importante de los viveros es la mano de obra, que supone aproximadamente un 70% de los gastos totales.

3.- La producción se realiza en 9 viveros distribuidos por toda Cataluña, que actúan como centros de producción individualizados.

4.- La planta sube de valor cada año, coincidiendo con la creación de un nuevo anillo, aproximadamente. (Hay que recordar que ciertas plantas tiene un límite de edad a partir de cual pierden su valor).

En general, y dentro del período de producción normal, podemos decir que tiene más valor la planta de 2 años que la de 1 año.

5.- Coste de materiales: (Semillas, contenedores, abonos, etc.). A excepción de los nuevos contenedores, el coste de los materiales es bastante bajo, por lo que se puede dividir el coste total de los materiales entre toda la producción a partes iguales.

En caso de que se quisiera hacer lo más exacto, lo que se puede hacer es, en base al listado de inventario físico según los recuentos de inventario físico, imputar el coste de los contenedores y de las semillas planta por planta, que son los dos costes más significativos de materiales.

6.- Como hemos explicado en el epígrafe 2.2.3.3. de control físico de las existencias, FC,SA no lleva un sistema de inventario físico permanente, por lo que se tiene que ir a un sistema de inventario físico valorado a final de año.

Si comparamos los precios de coste con los precios de venta según las tarifas del DAGP, se observa que estos precios de coste son sensiblemente inferiores a los precios de venta según las tarifas. Este hecho, lo que tendría que indicar es la existencia de unos márgenes brutos muy elevados. Sin embargo, si revisamos las cuentas de pérdidas y ganancias de los viveros, vemos que esto no es así. Por tanto, quiere decir que los precios de coste no reflejan todos los costes de producción imputables directa o indirectamente.

**FC,SA tiene que implantar un sistema de valoración de las existencias que permita la imputación de los costes de producción correspondientes de forma individualizada.**

**Además, un mismo tipo de árbol no puede estar valorado con un precio en un vivero y con otro en otro vivero.**

A) Imputación de los costes directos e indirectos a la existencia final

Como costes directos hay:

- Mano de obra directa
- Coste de materiales

En relación a la mano de obra, ésta se puede dividir proporcionalmente entre las unidades producidas (entendiendo como unidad producida, tanto las nuevas plantas, como aquellas en fase de crecimiento).

Por tanto, si FC,SA implanta un sistema de control de las horas trabajadas imputables a los viveros según se explica más adelante, se puede conocer el coste de personal directamente imputable a los viveros. Éste, dividido por el número de unidades producidas, da lo que se tiene que imputar a cada unidad producida por este concepto.



En relación al coste de materiales, éstos se pueden subdividir en dos subgrupos.

- Aquellos directamente imputables a cada tipo de planta ya que su valor puede hacer variar mucho el coste final de una planta: Los contenedores y las semillas.
- Aquellos que se pueden repercutir proporcionalmente entre toda la producción: el resto.

Como costes indirectos hay:

- Mano de obra indirecta
- Seguros
- Amortizaciones
- Reparaciones
- Alquileres
- Otros gastos

Todos estos gastos se pueden imputar proporcionalmente por unidad producida.

Una vez se ha realizado todos estos cálculos, para la imputación de los gastos a las existencias finales, se debe tener en cuenta:

- Que no toda la producción del año está en existencias a final de año (puede estar vendida)
- Que cada unidad física (árbol) recogida en el inventario físico realizado a final de año se le tiene que imputar los costes correspondientes.
- Que para los árboles no plantados en el ejercicio, sino en anteriores, hay que sumar, al valor del ejercicio anterior, los nuevos costes de producción del ejercicio en curso que le correspondan como unidad producida.

#### B) Análisis de las desviaciones de los gastos

FC,SA lleva actualmente una contabilidad de costes para la actividad de viveros, pero no incluye todos los gastos, como por ejemplo los gastos de personal, las amortizaciones y otros.

Por otro lado, esta contabilidad tiene que servir como herramienta de gestión para poder analizar las desviaciones en gastos y poder tomar las medidas necesarias para subsanarlas. Por tanto, **es necesario que la información resultante de esta contabilidad de costes sea totalmente fiable, tenga carácter periódico y no se reciba con retraso.**

C) Imputación de la mano de obra a las existencias:

FC,SA tiene un listado de personal en el que se detalla el personal que trabaja en cada vivero.

Además, FC,SA lleva una contabilidad de costes por viveros en la que se imputa a cada vivero el gasto de personal que le corresponde, según estos listados.

A pesar de esto, el personal que aparece en el listado como trabajador de un vivero en concreto puede ser que durante el mes haya estado trabajando unos días en los viveros y otros en obras forestales.

Por tanto, no se tiene que imputar como coste de los viveros todo el gasto de personal que aparece en los listados.

Actualmente, FC,SA no lleva ningún control de las horas imputables a viveros y de las horas imputables a obras forestales.

**Para el año 1994 el responsable de los viveros espera controlar este gasto a partir de las hojas de dietas que rellenan las personas de viveros cuando van a obras. Este cálculo lo hará a final de año.**

Teniendo en cuenta que del personal de viveros, sólo son 4 personas las que van a obras, este control puede resultar relativamente fácil actualmente.

En el caso concreto de los viveros esto es necesario por dos razones principales:

- 1.- Para conocer la rentabilidad o pérdida real de cada vivero (porque actualmente se están considerando como gastos de los viveros, gastos de personal correspondientes a obras).
- 2.- Porque en un sistema de valoración correcto de las existencias se tienen que imputar los gastos anuales de la producción del año a las existencias de final de año en la parte proporcional que corresponda.

### 2.2.3.5. Obsolescencia

#### A) Criterio de dotación a la provisión por obsolescencia:

Cuando FC,SA recibió los viveros del DAGP, se descubrió que mucha planta asignada era demasiado grande para ser vendida o para reforestar.

En aquel momento se consideró como razonable una dotación anual por obsolescencia del 25% sobre el valor total de las existencias.

De forma paulatina se procedió a una depuración, hasta que en el ejercicio 1991 se consideró que el stock estaba ya en buenas condiciones y que por tanto una dotación anual del 10% sobre el valor total del stock era suficiente para cubrir la obsolescencia.

Dado la gran diversidad de las plantas existentes en los viveros de FC,SA se hace difícil poder dar un porcentaje genérico que cubra la posible obsolescencia de todas y cada una de las diversas familias de plantas (esto queda demostrado en el apartado b) siguiente).

Para un buen control interno se tendría que hacer un análisis periódico del listado valorado de planta, para identificar todos aquellos casos de posible obsolescencia. Si esto se hiciera periódicamente, se podrían tomar medidas en el momento en que se detectase un posible problema de obsolescencia (p. ej. se podría incentivar la venta de estas plantas que, otramete, podrían quedar obsoletas).

Además, para la definición de la dotación anual a la provisión por obsolescencia, es necesario que se sigan los resultados de estos análisis periódicos y se dote, no un porcentaje genérico sobre el stock total, sino en base a un estudio pormenorizado, ya sea planta por planta o familia por familia.

**Se recomienda que al efectuar el cálculo de la dotación del ejercicio a la provisión por obsolescencia, se analice la planta existente a 31 de diciembre de una manera individualizada, bien sea planta por planta, bien sea por familias, y se dote cada caso en particular, para llegar así a una dotación que refleje más detalladamente la realidad.**

B) Análisis de la provisión realizada por FC,SA:

Hemos analizado el tipo de planta existente en los viveros de FC,SA la evolución de sus ventas y la demanda esperada para los próximos años.

Además en base al análisis individualizado de los viveros hemos identificado aquellos cuya planta, con la estructura actual, no sirve para la venta (porque la planta es vieja).

Los resultado obtenidos han sido:

La obsolescencia de FC,SA se centra básicamente en dos tipos de árboles: los chopos y los pinus (silvestris, uncinata y nigra):

Los chopos no tienen salida actual debido a que ya no se piden para hacer pasta de papel.

Los pinus (silvestris, uncinata y nigra) se tenían que dedicar a la reforestación de alta montaña pero el DAGP no los ha pedido.

En estos pinus se añade el problema de que FC,SA había realizado unas producciones intensivas, es decir, 50.000 unidades, aproximadamente, cuando la producción que se espera realizar para los ejercicios venideros es de 1.000 unidades, aproximadamente, para cubrir la demanda mínima anual.

Por otro lado, hay dos viveros que debido a sus características especiales, que ya se han comentado anteriormente, tienen planta muy vieja y por tanto se tiene que reciclar. Estos viveros son:

- Cal Camadall
- Besalú

El de Cal Camadall al estar traspasado de la Junta de Aguas durante el ejercicio, tiene planta vieja que se tiene que sacar y replantar.

El vivero de Besalú tiene actualmente mucha planta del tipo antes mencionado.

De nuestro análisis se desprende que la provisión que tienen FC,SA contabilizada a 31 de diciembre de 1992 no cubre estas pérdidas.

**Se recomienda que se incremente la provisión por obsolescencia del ejercicio 1992 con cargo a resultados, en función del**

**análisis de la planta existente a 31 de diciembre de 1992, y para reflejar la pérdida real del valor de la planta existente.**

#### 2.2.3.6. Programación de la producción

La producción de un ejercicio se presupuesta en función de la demanda actual y del conocimiento histórico. A finales de cada ejercicio se reúnen los jefes de cada vivero con su propuesta y junto con gerencia se decide la producción para el ejercicio siguiente.

La venta de plantas de FC,SA está muy condicionada por las actuaciones que el DAGP tenga previsto realizar en materia de reforestación; es decir, la programación de la producción va muy ligada al Convenio entre el DAGP y FC,SA. Según la cláusula quinta del Convenio, el DAGP tendría que informar a FC,SA de la planta que piensa adquirir con una antelación mínima de 12 meses.

Hay que decir que esta cláusula contractual no se cumple en la mayoría de los casos y, por tanto, FC,SA se encuentra muchas veces con que un año le piden muchas unidades de una especie que no tiene y el año siguiente, suponiendo que continuarán pidiéndole esta especie, la producen y después se encuentran con que ya no la piden.

La producción de planta forestal requiere una programación a dos años que es lo que dura como término medio su período de producción.

Por tanto, es importante poder prever la demanda de futuro.

Dado que uno de los objetivos por el que se creó FC,SA es la producción y comercialización de planta y semilla destinada principalmente a repoblación forestal, y esta actividad ha de venir básicamente por la iniciativa pública, se hace notoria la importancia de la aplicación real del Convenio entre el DAGP y FC,SA en lo que a la programación de la producción se refiere.

En este sentido creemos que hay que reforzar el actual convenio ya que en éste el DAGP tiene que informar a FC,SA de su necesidad de planta con tan solo una antelación de 12 meses.

Este período de tiempo es insuficiente si tenemos en cuenta que el período de producción de una planta oscila entre 2 y 3 años.

Por otro lado, hay que añadir que en el actual convenio no se regula ningún compromiso de compra por parte del DAGP, lo que hace que FC,SA pueda estar produciendo una planta que se espera vender al DAGP y que después éste no la compre.

Así pues, recomendamos la reelaboración de determinadas cláusulas del convenio entre el DAGP y FC,SA y su riguroso seguimiento para que sirva como herramienta para la programación de la producción, de manera que esta sea la más eficaz y económica posible.

Además, es necesario que se defina una política de reforestación para los próximos años en el ámbito de la iniciativa pública, que se plasme en una planificación al menos trienal, con el fin de que los costes innecesarios de obsolescencia por planta que después no se utiliza para reforestar se minimicen.

Con el refuerzo del convenio, la definición de una política de reforestación y el establecimiento de unos planes o programas es cuando tiene sentido el mantenimiento de unos viveros para la producción de planta para reforestar. De otra manera, se tendría que replantear toda la actividad de viveros de FC,SA.

Por otro lado, hemos visto a lo largo de todo el epígrafe de la actividad en viveros, que hay ciertos indicios que indican la falta de una política productiva apoyada por una política comercial y al revés:

- Los árboles no vendidos que finalmente se tienen que quemar
- La producción excedente que se quema
- Los árboles que se demandan para las obras forestales y que FC,SA tiene que comprar fuera ya que no tiene en sus viveros, etc.

Todos estos son buenos ejemplos de esta falta de coordinación.

Por tanto se recomienda la implantación de un sistema interno que permita relacionar perfectamente la política productiva de FC,SA con las expectativas comerciales. Por esto, es necesario reforzar el departamento comercial a la vez que el establecimiento de una definición clara de los objetivos por parte del DAGP.

Respecto a este aspecto, hay que decir que FC,SA, a partir del ejercicio 1993, ha empezado la producción de un tipo de planta más dirigido a la oferta del mercado, como es ahora la planta de ajardinamiento y las frondosas. Pero es necesario, plantearse el papel que tiene que jugar FC,SA como empresa pública, en competencia con las empresas privadas del sector.

A continuación se incluye un cuadro comparativo de las existencias a final de año y las ventas, por viveros. Se ha de tener en cuenta que las existencias están valoradas a precio de

coste y las ventas a precio de venta. Sin embargo, dado el margen negativo de los viveros, podemos comparar estos dos conceptos.

VIVEROS	Existencias	Provisión	Exist. netas (I)	Ventas (II)	I/(II/12 meses)	> 1 año
Constantí	4.295	429	3.866	12.062	3.85	
Vallcalent	8.131	813	7.318	15.397	5.7	
Tremp	12.596	1.260	11.336	8.736	15.57	1.3
Gerri de la Sal	9.261	926	8.335	3.182	31.43	2.6
Sta. Perpètua	2.857	286	2.571	13.024	2.36	
La Pobla	4.426	443	3.983	393	121.61	10.1
Gombreny	4.268	427	3.841	587	78.51	6.5
Sant Ferriol	7.575	757	6.818	865	94.58	7.9
Breda	11.242	1.124	10.118	15.739	7.71	
Cal Camadall	1.028	103	925	45	246.6	20.55

Del análisis de este cuadro se observa que la rotación media de las existencias es de 60.8 meses, lo que quiere decir que en los viveros hay existencia acumulada para una venta de 5 años. Teniendo en cuenta que la vida útil de las existencias es de 1 a 3 años, hay mucha planta que ya no se venderá, ya que en 2-3 años ya estará obsoleta.

Esto apoya varias de las observaciones ya mencionadas a lo largo de este Informe:

- Que no hace falta producir tanto si no se vende la producción.
- Que en los viveros hay una acumulación de planta obsoleta para quemar, principalmente chopos, debido a la caída del precio de la madera de chopo en el período 1990-1992.
- Que hay viveros con una venta ínfima.

#### 2.2.4. POLÍTICA COMERCIAL DE LA ACTIVIDAD EN VIVEROS

En el epígrafe 2.2.3.6. hemos explicado la política productiva de FC,SA en lo que a los viveros se refiere.

Esta política productiva no está suficientemente apoyada por un departamento comercial que se encargue de la venta de esta producción.

En este sentido, en el ejercicio 1993 ya se están impulsando las ventas en el día del árbol, mediante "mailings" a los ayuntamientos, etc.

Además y aprovechando la normativa de la CEE que impulsa las ayudas a la forestación, reforestación y acciones de desarrollo y aprovechamientos forestales, se espera que se incentive la reforestación de zonas agrícolas en el ámbito privado.

A continuación se expone una breve explicación de cada una de estas iniciativas:

#### 2.2.4.1. Breve reseña sobre el día del árbol

El DAGP, con el fin de promocionar el vivero de árboles en Cataluña, concede a los organismos de tipo no lucrativo (ayuntamientos, escuelas, etc.) 75 Miles de PTA de subvención para la adquisición de árboles.

Pese a no ser del todo eficiente, esta política permite aumentar el vivero de árboles en Cataluña.

#### 2.2.4.2. Programa quinquenal para Cataluña de ayudas a la forestación, la reforestación y las acciones de desarrollo y aprovechamientos forestales 1993-1997

Este programa quinquenal está incluido dentro del marco de actuación de la CEE en materia de forestación y es apoyado por el Real Decreto 378/1993 de 12 de marzo del Ministerio de Agricultura, Pesca y Alimentación y por la Orden de 29 de junio de 1993 del DAGP.

Los objetivos de este programa son:

- Fomentar la existencia de bosque en los lugares convenientes.
- Promover a largo plazo la producción de madera y otras materias forestales con la calidad y en la cantidad adecuadas a las necesidades del país.
- Introducir a la payesía en los métodos y trabajos forestales que le permita alcanzar unos complementos a sus rentas.
- Mejoras de carácter ambiental.

Con el fin de alcanzar estos objetivos se conceden ayudas a los propietarios de tierras que cumplan los requisitos exigidos, que varían en función del número de hectáreas, la zona, el tipo de árbol, etc.



Este programa tiene una duración de cinco años. FC,SA espera que aumente la demanda de ciertos árboles (que ya ha comenzado a producirse) por este motivo.

**Es necesario que se refuerza la política comercial de FC,SA y, lo que es más importante, que ésta política vaya apoyada en una política productiva.**

### 2.3. ACTIVIDAD DE OBRAS

#### 2.3.1. INTRODUCCIÓN

El objeto social y el Convenio entre el DAGP y FC,SA, transcritos en los epígrafes 1.2.2. y 1.2.4. respectivamente, señalan, entre otras, las diferentes actividades que englobamos bajo el concepto de actividades de obras. Entre estas actividades hay que resaltar la repoblación forestal y trabajos conexos, mejora de pastos, lucha contra la erosión y mejora, cuidado y aprovechamiento de los bosques.

En este epígrafe referente a la actividad de obras hacemos referencia a un análisis y control interno, de legalidad y de control de la contratación y también aspectos de carácter puramente financiero-contable. Estos dos apartados tienen de todas maneras claras interrelaciones.

#### 2.3.2. ANÁLISIS GENERAL DE LA ACTIVIDAD DE OBRAS

##### 2.3.2.1. Encargo de la obra a FC,SA y subcontratación a terceros

Hay que mencionar que la gran mayoría de las obras se originan por encargos provenientes del DAGP, aunque en el ejercicio 1992 también existen proyectos encomendados por el Instituto Catalán del Suelo (de ahora en adelante INCASOL), por el Departamento de Gobernación, por ayuntamientos y empresas constructoras y otros particulares.

##### A) Encargo de la obra a FC,SA

\* Los encargos que provienen del DAGP son adjudicados a FC,SA mediante Resolución firmada por el Consejero de este Departamento previo informe de los Ingenieros del mismo sobre el proyecto de la obra, que detalla básicamente el trabajo a hacer por parte de FC,SA especificando las características técnicas, la maquinaria y materiales a utilizar y el presupuesto por el que se adjudica la obra.

De forma genérica se han podido observar dos aspectos a resaltar referentes a los encargos de obras provenientes del DAGP:

a) Los proyectos de determinadas obras encargadas a FC,SA llegan a la Sociedad mediante una cuantificación genérica que posteriormente, una vez aprobados los presupuestos definitivos de los proyectos, es necesario ajustar.

b) Los encargos del DAGP acostumbran a concentrarse en el mes de noviembre, cuando la Sociedad tiene una línea temporal de ejecución de proyectos durante el año que viene marcada por la climatología. Esta línea es creciente desde los meses de febrero-marzo, llegando a su máximo en los alrededores de julio-septiembre y siendo desde octubre cuando, principalmente por motivo de las precipitaciones de agua o nieve, las obras quedan paradas o bien se aplaza su inicio.

**Es recomendable una mejora en la coordinación y cooperación con el DAGP con el fin de:**

**- Recibir los encargos del DAGP en base a proyectos estrictamente valorados y presupuestados y no en base a un presupuesto genérico.**

**- Recibir encargos del DAGP con fecha límite el mes de agosto traspasando los posteriores al ejercicio siguiente, tanto en lo que se refiere a su ejecución, como la partida presupuestaria que le corresponda.**

**- Tener en cuenta lo establecido en la Cláusula Quinta del Convenio entre el DAGP y FC,SA: "El DAGP comunicará a la empresa su programación anual de los trabajos que ésta tenga que llevar a cabo. Cuando se trate de plantas o semillas, lo comunicará con una antelación mínima de 12 meses". Aparte de llevar a la práctica esta programación se tendría que intentar determinar, de mutuo acuerdo, qué información tendría que incluir y con qué período de antelación tendría que recibir la empresa la programación anual de los trabajos (y no solamente de los que necesiten plantas y semillas).**

Estos proyectos realizados por el DAGP se rigen por el Convenio entre DAGP y FC,SA (transcritos en el epígrafe 1.2.4. de este Informe) y se tienen que ajustar al mismo. Por esto, según la cláusula sexta, las obras se tienen que efectuar con sujeción a los mencionados proyectos que, en su parte referente al presupuesto de la obra, han de regirse por las tarifas que anualmente aprueba el Consejo Ejecutivo a propuesta del DAGP y de acuerdo con FC,SA. (Véase los comentarios sobre la relación tarifas-tipos de obra en el epígrafe 2.3.2.2.).

\* El resto de encargos (provenientes del INCASOL, Departamento de Gobernación, ayuntamientos, empresas constructoras y otros particulares) suelen hacerse, bien por resolución de sus gerentes previo informe y presupuesto de los servicios técnicos, bien mediante la firma de un contrato administrativo entre ambas partes. Aún así, se han podido observar expedientes de determinadas obras con una falta de rigor formal y documental a la hora de adjudicar la obra a FC,SA.

Cuando a FC,SA llega una oferta de obras de un potencial cliente, la Sociedad, si está interesada, le envía un presupuesto. En caso de ser aceptado, el único documento donde consta la adjudicación de la obra a FC,SA es una carta de aceptación del presupuesto por parte del ya cliente de FC,SA en la que se suelen incluir las condiciones generales y particulares para la ejecución de la obra. Esta carta con las mencionadas condiciones no está firmada por parte de FC,SA con lo que no existe documento alguno con valor contractual que esté firmado por ambas partes.

**Es necesario establecer un criterio formal general para la adjudicación a FC,SA de aquellas obras que no provengan de encargos del DAGP. Al menos en los casos de obras en los que los clientes sean del sector privado sería conveniente formalizar los acuerdos mediante un contrato firmado por ambas partes.**

#### B) Subcontratación de la obra a terceros

Dada la pequeña infraestructura de FC,SA (personal y maquinaria), ésta se ve obligada, en gran parte de los casos, a subcontratar toda la realización de las obras, o su mayor parte, a terceros. Hay que mencionar también que esta subcontratación se realiza deficientemente desde un punto de vista formal, ya que no se hace mediante concurso público ni estudio de diferentes ofertas sino que se otorga a los propios socios-accionistas de FC,SA que son básicamente de los sectores de construcción, de obras, forestales y de plantaciones y viveros. Este otorgamiento se realiza, además, sin formalización en un contrato.

De acuerdo con esto hay que resaltar que FC,SA, como empresa pública se rige en relación a la contratación por los principios generales de publicidad y concurrencia. A pesar de esto, tanto en el Convenio entre el DAGP y FC,SA (en su Cláusula Novena), como los pliegos de condiciones administrativas de los proyectos de obra encargados por el DAGP, determinan que los contratos administrativos para la realización de las obras se regirán por la Ley de Contratos del Estado. A pesar de esto:

## 2. FISCALIZACIÓN ECONÓMICO-FINANCIERA

a) FC,SA no cumple con el art. 59 de la Ley de Contratos del Estado en relación a que la subcontratación a la que nos referimos debería realizarse "... previo conocimiento por escrito a la Administración " y "... que las unidades de obra que el adjudicatario contrate con terceros no exceda del 50% del presupuesto total de la obra principal, excepto que se haya autorizado expresamente otra cosa en el contrato originario." Este porcentaje también se fija en el art. 191 del Reglamento General de Contratación del Estado.

b) La adjudicación a un tercero para la realización de la obra no la hace FC,SA mediante concurso público que garantice los principios generales de publicidad y concurrencia, los cuales ha de respetar según la Disposición Transitoria Segunda del Reglamento General de Contratación del Estado, sino que la otorga a empresas del sector de la construcción, obras, viveros, etc. que son a la vez socios-accionistas de FC,SA.

c) La subcontratación a terceros no se materializa en la formalización de un contrato entre las dos partes.

### **En consecuencia se recomienda:**

A) Respecto al apartado a) que, conociendo el DAGP la falta de medios humanos y materiales de FC,SA para poder ejecutar la totalidad de las obras que le son encomendadas, en las resoluciones y contratos de adjudicación a FC,SA provenientes del DAGP o de otros Departamentos o Entes del sector público, se especifique explícitamente que las unidades de obra que subcontrate con terceros pueden exceder el 50% del presupuesto total de obra tal como prevén los artículos 59 de la Ley de Contratos del Estado y el 191 del Reglamento General de Contratación del Estado.

Adicionalmente, sería recomendable que este hecho constara tanto en el Convenio entre el DAGP y FC,SA como en el objeto social de la Sociedad para dejar claro que la actividad de FC,SA se centra, en lo que a las obras se refiere, no tanto en la ejecución sino en la gestión de dicha ejecución.

B) El encargo a terceros de la ejecución de las obras que FC,SA tiene adjudicadas se tiene que hacer en base a la prefijación por parte del Consejo de Administración de FC,SA, de un importe máximo de ejecución. Así, si una obra no supera este límite se tendría que seguir el procedimiento de B-1) y si lo supera, el de B-2).

B-1) Elección de los colaboradores previa consulta a más de un empresario de entre aquellos que el órgano gestor de las obras estime suficientemente capacitados para estos fines,

tal como determina el art. 191 del Reglamento General de Contratación del Estado. Se tendría que interpretar para el caso concreto de FC, SA que estas consultas hicieran referencia a otros empresarios diferentes de los propios accionistas.

B-2) Concurso público para garantizar los principios de publicidad y concurrencia fijados por la Disposición Transitoria Segunda del Reglamento General de Contratación del Estado. De esta manera habría constancia fidedigna de si las ofertas que presentan las empresas privadas, que son a la vez accionistas de FC,SA, son las idóneas en términos técnicos y económicos.

En un análisis posterior para el ejercicio 1993, FC,SA ha aportado a esta Sindicatura de Cuentas un listado que recoge, sobre el total del importe de las obras que le han sido adjudicadas el año 1993, unos 1.515 MPTA, aquellas obras que ya han sido encargadas a empresas ejecutoras que no son socio-accionistas de FC,SA, resultando un porcentaje respecto al mencionado total del 50,1%.

C) Independientemente de si el encargo de la obra proviene del sector público o privado, FC,SA tiene que subcontratar la ejecución mediante un contrato con el tercero a través del cual asegurará formalmente la realización de la obra en relación a los términos (técnicos, económicos, de período de ejecución, etc.) fijados en el encargo inicial. Este contrato, tal como determina el artículo 191 del Reglamento General de Contratación del Estado, tiene que ser en documento administrativo y sin la naturaleza de contrato de obras, ya que la responsabilidad de la ejecución de la obra seguirá recayendo íntegramente en el órgano gestor de la Administración.

#### 2.3.2.2. Presupuesto, tarifas y margen de rentabilidad según los diferentes tipos de obra

FC,SA clasifica las obras a realizar en cuatro grandes grupos:

- a) Reforestación: Son obras de repoblación y restauración de zonas forestales motivadas principalmente por hechos como incendios o inundaciones.
- b) Obra civil: Son proyectos relacionados con la realización de escolleras y muros de contención en márgenes de ríos y pistas forestales, canalización de barrancos, construcción de caminos y conservación de sus márgenes, obras y reparaciones de diques,

construcción de puntos y depósitos de agua, etc. Este tipo de obra se caracteriza por lo pesado de la maquinaria que se necesita y también de los materiales como el hormigón y similares.

- c) Trabajos paisajísticos: de ajardinamiento y adecuación de zonas recreativas, áreas de servicio y vecinales, escuelas, urbanizaciones, reservas y parques naturales, etc. Estas obras requieren una maquinaria más ligera así como unas especies y tipos de árboles y plantas de carácter más ornamental.
- d) Otros trabajos forestales: Incluyen los denominados tratamientos selvícolas que recogen, entre otros, actuaciones de poda, allanamiento, clareo, recogida, apilado y quema controlada y en general el mantenimiento de parques naturales, así como determinados inventarios forestales y trabajos de ordenación. También recogen tratamientos fitosanitarios, trabajos de regeneración y de prevención de incendios.

De esta clasificación de las obras se podría extraer otra, en base a la importancia cuantitativa de cada uno de los correspondientes presupuestos, que iría en relación directa a los medios necesarios para la ejecución y otros aspectos ligados a la importancia y complejidad de la obra (maquinaria y material más o menos pesados, mano de obra más o menos especializada, calidad y especies de árboles y plantas, dificultad y calidad del terreno a trabajar, etc.).

Según estos parámetros de forma muy genérica podemos clasificar las obras en dos grandes grupos:

1º) Obras que necesitan maquinaria y materiales más pesados, trabajadores con experiencia en el uso de grúas más especializadas, etc., dada su complejidad. Este grupo coincide básicamente con gran parte de las obras incluidas por FC,SA en el apartado b) Obra civil, de la anterior clasificación, recogiendo también las más importantes obras de Reforestación del apartado a). Todas estas obras tienen un presupuesto medio de entre 10 y 30 MPTA.

2º) Obras con unos medios necesarios para su ejecución más económicos, fruto de su menor complejidad. Dentro de 2º grupo se incluyen básicamente los tratamientos selvícolas y los trabajos de ajardinamiento más sencillos. Su presupuesto no acostumbra a superar los 8 o 10 MPTA y una importante mayoría están entre 1 y 2 MPTA, de aquí que

podamos fijar como presupuesto medio de este grupo importe entre los 6 y 7 MPTA.

Teniendo en cuenta lo que ya se ha comentado hay que subrayar que en un análisis general de los márgenes entre ingresos y gastos de las obras (gastos que incluyen el coste del trabajo hecho directamente por FC,SA y del subcontratado a terceros) hecho en base a los resúmenes extracontables que obra por obra lleva FC,SA (ver apartado c) a 2.3.3.2.), resulta un margen bruto medio que no tiene en cuenta los gastos financieros, alrededor del 20%.

Pese a este margen bruto medio de rentabilidad de las obras, hay que diferenciar entre las obras clasificadas anteriormente dentro de los grupos denominados 1º y 2º. Cabe decir que nos referimos ahora a las obras procedentes de encargos del DAGP que son las obligadas por el Convenio DAGP/FC,SA al seguimiento de las tarifas anuales mencionadas en el inicio del epígrafe 2.3.2.1. Del análisis de las obras y de sus tarifas hay que resaltar que:

\* Para las obras incluidas en el grupo 2º las tarifas anuales fijadas para las actividades relacionadas con estas obras hay que considerarlas correctas para que FC,SA obtenga un margen al comparar los ingresos prefijados por las mencionadas tarifas y el coste que para la ejecución de las actividades ha de pagar, generalmente a terceros subcontratados.

De todas formas hay que tener en cuenta el carácter subjetivo que en determinadas obras puede tener la decisión, por parte de los ingenieros del DAGP, de catalogar una área forestal, a tratar con trabajos de clareo, poda, etc., como más o menos densa. Esto repercute directamente en las tarifas a aplicar y por tanto en los ingresos para FC,SA.

\* Es al analizar las obras incluidas en el grupo 1º, y principalmente las referentes a obra civil, cuando se observa cómo las tarifas relacionadas con actividades concretas de este tipo de obras suelen estar por debajo o muy ajustadas al precio que FC,SA paga a quien ejecuta la obra. Si bien esto provoca un menor porcentaje de rentabilidad, hay que recordar que son las que tienen unos presupuestos más elevados y por tanto las que originan más margen en términos reales.

**Es necesario que FC,SA, siguiendo los principios de publicidad y concurrencia, se asegure primeramente que el coste que paga a terceros ejecutores de las obras son lo más económicos o bien están de acuerdo con los precios de mercado. Partiendo de esta**

premisa, podrá acordar conjuntamente con el DAGP, tal como se señala en las Cláusulas Sexta y Séptima del Convenio DAGP/FC,SA, la adecuación de aquellas tarifas referentes a ciertas tareas que se considera que están demasiado ajustadas respecto a su coste en el mercado y su correcta aplicación, evitando subjetivismos a la hora de catalogar la densidad de la zona forestal a trabajar.

Además, una correcta contabilidad analítica o de costes tiene que poder determinar qué parte del margen de cada obra es originado por el ya prefijado a priori por el DAGP para que FC,SA cubra sus gastos generales e indirectos relacionados con las obras.

También se debe decir que los presupuestos de los proyectos encargados por el DAGP a FC,SA incluyen ya un cierto margen para FC,SA, generalmente del 4%, para que la Sociedad cubra aquellos gastos generales e indirectos necesarios para la gestión y realización de las obras.

De la revisión de una serie de expedientes de obras se ha podido observar que, en el momento en que FC,SA aporta medios propios como planta o trabajadores eventuales el margen de rentabilidad de la obra acostumbra a estar por encima del 20% de promedio ya mencionado. Esto se hace notorio claramente en aquellas obras en que el porcentaje de coste propio de realización de obra es elevado como es el caso concreto de las obras hechas por el INCASOL. (Lo que hace relación a planta se trata en el epígrafe 2.2.).

Pero hay que tener en cuenta:

\* Que el seguimiento extracontable de la obra (ver el apartado c) en 2.3.3.2.) tiene que ser muy ajustado para la determinación de los márgenes de rentabilidad de las obras.

\* Que existen otros factores que hacen variar este margen (tipo de obra, negociación con el subcontratado, etc.)

De observarse que el hecho de incorporar FC,SA más medios propios en la ejecución de las obras supone un ahorro de costes y por tanto una mejora en el margen de rentabilidad de las obras, se tendría que plantear la posibilidad de incorporar más.

Es por tanto necesario un estudio para determinar si sería conveniente un incremento de la inversión de FC,SA, principalmente en maquinaria y en contratación de eventuales, y hasta qué punto es posible una mayor movilidad del personal de los viveros hacia las obras, para aumentar el porcentaje de ejecución de obra con medios propios. En todo caso parece lógico que el incremento de la inversión sea moderado y que por tanto



se realice en aquellas obras complejas y que requieran maquinaria más ligera, intentando así ejecutar un mayor porcentaje de obras como trabajos selvícolas, paisajísticos, de ajardinamiento, etc., más sencillos y menos costosos que no las de obra civil.

Los motivos por los cuales no se incrementa la aplicación de planta propia en las obras, cosa que mejoraría en ciertos casos el margen de éstas, se analizan dentro del epígrafe 2.2.

#### 2.3.2.3. Procedimientos de control: Revisión de expedientes

De la revisión realizada de expedientes de obra, se han observado determinados puntos débiles relacionados con los procedimientos y control interno del seguimiento de dichos expedientes.

**Es clara la necesidad de una mejora en los expedientes de las obras como herramienta básica de control interno de las mismas, lo que se tendría que centrar en:**

- La inclusión en todos los expedientes de toda la documentación que genere la obra.
- La especificación en el expediente de cualquier hecho que se produzca en relación a la obra o que aclare la documentación que se archiva.
- La organización de la documentación y las aclaraciones de manera cronológica dentro del expediente.

Hay que decir que en la revisión posterior de algunos expedientes referentes al ejercicio 1993 se ha observado una cierta mejora en alguno de los aspectos antes mencionados.

En casos muy concretos la falta de documentación y aclaración en el expediente ha hecho imposible el análisis de la obra en sí. Dentro de estos casos se encuentran por ejemplo los expedientes referentes a las obras de "Barnanumància", "Rehabilitación Estanque de Puigcerdà" y "ajardinamiento calle Sant Adrià". Además, en relación a las dos primeras obras citadas, se ha observado en el expediente unas cartas dirigidas por el cliente a FC,SA donde se incluyen informes técnicos críticos y desfavorables a la actuación de FC,SA. Las críticas son especialmente en relación a obras de tratamiento paisajístico y de ajardinamiento.

Si bien FC,SA responde a los mencionados informes técnicos y, ciertamente, en determinados casos los motivos de algunas de las

anteriores críticas no son directamente imputables a la Sociedad, se hace necesario formular la siguiente recomendación:

Es necesario un esfuerzo importante en aras a poder disponer de personal (encargados, personal procedente de los viveros y eventuales) específicamente conocedor de las tareas de ajardinamiento y diferenciar éste del personal especializado, más concretamente, en planta y trabajos de carácter más forestal.

Además, se tiene que incidir en la importancia de un control constante durante la realización de las obras por parte de los encargados de equipo de FC,SA (esto es extensible a cualquier tipo de obra y sea cual sea el cliente que hace el encargo) para asegurar durante la realización de obra el correcto seguimiento de todo lo que haya sido estipulado inicialmente entre las dos partes. Todo esto permitirá evitar situaciones comprometedoras ante los clientes y en este caso concreto clientes del sector privado y ayuntamientos que son a la vez una clientela potencial esencial para el crecimiento del negocio de FC,SA.

Por otra parte y en los casos en que existe posibilidad de que se produzcan hechos que afecten, durante o después de la realización de una obra, el resultado de las tareas llevadas a cabo por FC,SA (como puede ser por ejemplo la muerte de las plantas colocadas en el ajardinamiento del estanque de Puigcerdà debido al encharcamiento de las raíces cuando se volvió a llenar el estanque) hay que preverlo a priori delimitando técnicamente y de manera clara las responsabilidades de cada una de las partes. De aquí la importancia que los encargos de obras a realizar por parte de la Sociedad se formalicen mediante contratos firmados por ambas partes.

También se ha observado, en alguno de los expedientes de obra revisados, determinadas variaciones en la ejecución respecto al proyecto inicial del DAGP. Concretamente en una obra de reforestación, al observar que una de las parcelas a reforestar se está regenerando de forma natural, el Director de la obra y FC,SA acuerdan realizar aquella parte de la obra de forma idéntica pero en otra parcela de la misma zona.

Como determinan los Pliegos de condiciones técnicas y administrativas de los diferentes proyectos de obras provenientes del DAGP, cualquier modificación de los términos que estipula el proyecto inicial tiene que ser aprobada por la Administración, previa propuesta del Director de la obra, y entregar copia de los nuevos documentos al contratista. No es suficiente por tanto el acuerdo entre el Director de la obra, aunque pertenezca al DAGP y FC,SA.

## 2.3.3. ANÁLISIS ECONÓMICO-FINANCIERO DE LA ACTIVIDAD DE OBRAS

El balance y cuenta de pérdidas y ganancias a 31 de diciembre de 1992 recogen:

- En cuentas de periodificación de activo y pasivo del balance, un total de 749.419 Miles de PTA y 529.587 Miles de PTA, respectivamente, de los cuales corresponden a la obra de Túnez 308.167 Miles de PTA y 114.019 Miles de PTA, también respectivamente.

- En cuentas de ingresos y gastos bajo el concepto de "Trabajos Forestales", un total de 487.195 Miles de PTA y 392.519 Miles de PTA, respectivamente.

2.3.3.1. Criterios generales de contabilización y cierre de las obrasA) Criterio general de contabilización

FC,SA contabiliza el total de ingresos y gastos de las obras en curso en las cuentas de Ajustes por periodificación pasivos y activos del balance, respectivamente. En el momento del cierre de la obra se traspasan a las cuentas de "Trabajos forestales" de ingresos o gastos de la cuenta de pérdidas y ganancias.

Este criterio contable supone, entre otras cosas, que se registre bajo el concepto "Trabajos forestales" la totalidad de gastos referentes a las obras, ya sean gastos de personal, gastos financieros de los leasings de la maquinaria que se utiliza, trabajos de terceros o cualquier otro tipo de gasto. Con esto se está sacrificando la contabilidad agrupada por conceptos del PGC en favor de una contabilidad por obras, más propia de una contabilidad analítica o de costes, lo que es fundamental para un buen control e imputación de los costes, pero tiene que ser la contabilidad por conceptos la base para la presentación del balance y de la cuenta de pérdidas y ganancias.

Al clasificar de esta manera los gastos incurridos en las obras, los importes que presentan las cuentas del debe de la cuenta de pérdidas y ganancias como pueden ser gastos de personal, financieros, trabajos de terceros, aprovisionamientos, etc., no reflejan la totalidad del gasto que para estos conceptos se ha producido a lo largo del ejercicio.

**Para la presentación del balance y de la cuenta de pérdidas y ganancias hay que organizar la contabilidad en base a la**

clasificación del gasto según su naturaleza, tal como determina el PGC, y no según la obra a la que este gasto sería imputable. Con esto se seguirá más ajustadamente el principio de imagen fiel de las cuentas.

La imputación de gastos a los diferentes trabajos es la base de una contabilidad analítica o de costes que FC,SA, conjuntamente con los detalles extracontables de las obras, tendría que implantar para disfrutar de una herramienta esencial para el control de la gestión.

B) Criterio de cierre de la obra y su tratamiento contable

La determinación de un criterio que fije el momento en el que FC,SA considera la obra como cerrada es fundamental para su contabilización, ya que es cuando se reflejan las operaciones en la cuenta de pérdidas y ganancias.

La Sociedad, desde el ejercicio 1990, da por cerrada una obra cuando los ingresos y gastos han sido completamente cobrados y pagados.

El criterio seguido por FC,SA durante los ejercicios 1988 y 1989 consistía en que, al finalizar el ejercicio, todas las obras que le habían sido adjudicadas estaban cerradas. Para aquellas que su ejecución estaba en curso se fijaba un margen o beneficio del 10% sobre el presupuesto de ingresos inicial de obra (sin incluir IVA). La previsión de este beneficio suponía, a la vez, una estimación de los gastos a soportar que se contabilizaba en una cuenta de pasivo de facturas pendientes de recibir. Las diferencias que se producían al cierre definitivo de la obra eran registradas en el ejercicio siguiente en una cuenta de resultados atribuibles a ejercicios anteriores.

La Intervención General de la Generalidad recomendó, en sus informes correspondientes a los ejercicios 1988 y 1989, no contabilizar estimaciones de margen de beneficios y, a pesar de prever la posibilidad de incorporar a la cuenta de pérdidas y ganancias ingresos y gastos de obras en curso de ejecución, recomendaba también no regularizarlos de forma anticipada.

FC,SA hizo una interpretación de esta recomendación de la Intervención General y contabilizó según el nuevo criterio antes mencionado, aplicado desde el ejercicio 1990. El nuevo criterio aplicado por FC,SA no traspasa a la cuenta de resultados los gastos e ingresos generados por la obra hasta que en su totalidad no hayan sido devengados y, además, pagados y cobrados. Todo esto, y dado que la ejecución de un número importante de obras

está a caballo entre dos ejercicios, explica los grandes importes que, en el activo y pasivo del balance a 31 de diciembre de 1992, representan los ajustes por periodificación. Consecuentemente dentro de estos ajustes están incluidos una gran número de ingresos y gastos que, pese a haberse devengado, cobrado y pagado, se mantienen en balance y no pasan a representar ingreso y gasto en la cuenta de pérdidas y ganancias hasta que no se produzcan el resto de ingresos y gastos necesarios para finalizar la obra y hasta que estos no estén completamente pagados y cobrados, cosa que rompe el principio de imagen fiel de las cuentas.

En relación al criterio de cierre de las obras y al efecto que este tiene sobre la contabilización, hay que fijar como base de un correcto criterio que las cuentas anuales representen la imagen fiel del patrimonio de la empresa, de su situación financiera y de sus resultados. De acuerdo con lo dicho hasta ahora y por similitud en el tratamiento contable que la actividad de obras de FC,SA tiene con las empresas constructoras, hay que seguir la adaptación que del PGC se ha realizado para el caso concreto de éstas. En esta adaptación se solucionan problemáticas contables y de criterio de cierre de la obra, así como del momento de reconocimiento de los ingresos con la creación de determinadas cuentas (#706 "Obra ejecutada pendiente de certificar", #434 "Clientes, obra ejecutada pendiente de certificar", #700 "Obra ejecutada y certificada", #430 "Clientes", #41 "Subcontratistas y otros acreedores diversos", etc.) y los criterios contables para su uso (establece la práctica de contabilizar el ingreso en función del grado de realización de la obra, independientemente que ésta haya sido certificada o no, se fija el grado de realización de la obra como base del criterio contable de devengo siendo la certificación, únicamente, el documento que origina la exigibilidad y el reconocimiento de la deuda por parte del contratante, etc.)

Una vez determinado un procedimiento para la contabilización de las partidas relacionadas con las obras, se tiene que seguir para todas ellas igual. La falta de homogeneidad puede llegar a desvirtuar, en el caso del criterio seguido por FC,SA, los importes contabilizados en las cuentas de ajustes por periodificación del activo y pasivo y en las cuentas de ingresos y gastos de "Trabajos forestales" y, por tanto, el resultado del ejercicio.

#### 2.3.3.2. Otros aspectos

##### A) Obras con período de ejecución anual y plurianual

En las obras provenientes de encargos del DAGP, éste determina en el proyecto el carácter anual o bianual de la obra. En función

de esto fija las aplicaciones de partidas presupuestarias a la obra para los ejercicios correspondientes.

De todas formas, los atrasos en el inicio de la obra por motivos climatológicos llevan a las situaciones siguientes:

- Una obra a iniciar y a acabar dentro de un mismo año, con partida presupuestaria fijada para el ejercicio, no se ha acabado o, incluso, ni tan siquiera se ha comenzado, al final del ejercicio para el cual tenía fijado su presupuesto.
- Una obra con presupuesto bianualizado entre los presupuestos del año corriente y los del siguiente, llega al final del año sin que se haya ejecutado, parcial o totalmente aquella parte de obra que se corresponde a la aplicación presupuestaria del primer año.

En estos dos casos y para asegurar la partida presupuestaria que para un determinado año tiene asignada la obra, el DAGP paga a FC,SA, la totalidad, si es obra anual, o la parte correspondiente a aquel año si es bianual. Por este motivo el DAGP emite certificaciones cuando FC,SA todavía no ha llevado a cabo la obra.

Hay que tener en cuenta por otro lado que el motivo último del atraso causado por la climatología adversa puede ser el hecho de que los encargos del DAGP lleguen a FC,SA en épocas demasiado avanzadas del año, tal como ya se ha comentado en el epígrafe 2.3.2.1.

Así, entendemos que:

**No se tienen que formalizar certificaciones de obras que todavía no se han realizado. Para asegurar la financiación presupuestaria de la obra es necesaria una mayor cooperación entre FC,SA y el DAGP con el fin de conseguir que:**

- Los proyectos provenientes del DAGP realicen una correcta bianualización teniendo en cuenta la época del año en que se adjudica el encargo y su climatología.
- En caso de que el atraso no pueda ser previsto en los proyectos, hay que incluir específicamente la posibilidad de traspasar al presupuesto del año siguiente la partida que aún no ha dado lugar a la correspondiente ejecución de la obra. Se trata, por tanto, de que las partidas presupuestarias de las obras encargadas por el DAGP sean específicamente incorporables al presupuesto del ejercicio siguiente.

En todo caso, hay que tener en cuenta los posibles procedimientos de contabilización que para estos casos contempla la adaptación del PGC a las empresas constructoras, ya mencionado en el epígrafe 2.3.3.1.

B) Anticipo del DAGP para la ejecución de la obra

Muchos proyectos que el DAGP adjudica a FC,SA contemplan un anticipo del 40% del total del presupuesto de la obra. Este anticipo se tiene que reembolsar, según comentarios de los responsables de FC,SA, por indicación de la Intervención General de la Generalidad, en la primera de las certificaciones de la obra. Con esto, la Sociedad se encuentra con que, para poder obtener la primera certificación de la obra, tendrá que haberla avanzado en un porcentaje sobre el total de presupuesto igual o superior al del anticipo recibido. (Véase otros comentarios referentes al calendario de certificaciones en el apartado A-1) del epígrafe 2.3.3.3.)

A fin y efecto de alcanzar una mayor agilidad en el calendario de certificaciones, es recomendable que este fije unos porcentajes de obra, una vez llegados a los cuales, permitan certificar. Estos porcentajes prefijados (y preferentemente calculados en base a la unidad de obra) tendrán que ser mayores o menores en relación a las características concretas de cada obra y, especialmente relacionados con su presupuesto; normalmente tendrían que oscilar entre un 15% y un 20% de la obra realizada. Fijando el calendario de certificaciones en base al avance de la obra y no a períodos o fechas fijas se supera el problema que puedan crear los atrasos por causas meteorológicas u otras.

Un anticipo de un porcentaje del 40% del presupuesto de realización, junto con la obligación de devolverla totalmente en la primera certificación no ayuda nada a la mencionada agilidad, ya que no permite certificar hasta que se haya avanzado la obra hasta este porcentaje. Sería necesario, pues, poder descontar el total del anticipo en partes proporcionales en cada una de las certificaciones que origina la obra y, de esta forma, certificando en cada 15% o 20% de obra realizada, el reembolso del anticipo se anticiparía al menos parcialmente.

Hay que tener en cuenta además lo que la adaptación del PGC a las empresas constructoras pueda determinar para la contabilización específica de los anticipos.

C) Seguimiento extracontable

Conjuntamente con los expedientes de las obras se ha analizado el seguimiento extracontable que para cada una de ellas realiza

FC,SA. Este seguimiento, ya mencionado en el epígrafe 2.3.2.2., recoge las cuentas específicas, referentes a la contabilización de las periodificaciones de activo y pasivo y de ingresos y gastos de la cuenta de pérdidas y ganancias, de cada una de las obras. También lleva un control de las fechas de entrega, cobro y pago de las facturas y certificaciones originadas para la obra, de sus importes y del IVA soportado y repercutido, dejando constancia de qué clientes y proveedores hacen referencia. Realiza, además, un seguimiento constante de la situación económico-financiera de la obra y del margen que ésta origina como resultado de la comparación entre ingresos y gastos.

Este análisis extracontable que hace FC,SA podría formar la base de una contabilidad analítica o de costes que, independientemente de la contabilidad que origina el balance y la cuenta de pérdidas y ganancias que agrupa y clasifica de acuerdo a los conceptos especificados en el PGC, permitiera un control de los márgenes de rentabilidad para cada una de las obras.

A pesar de esto, se observan determinadas deficiencias en el mencionado control extracontable ya que del coste del personal de FC,SA imputable a las obras se incluye solamente lo referente a eventuales contratados para la obra en concreto, pero no el de los encargados y trabajadores de viveros que para una mayor movilidad del personal trabajan en diversas obras, coste que se imputa bien a viveros, bien a la cuenta "Gastos generales de obras".

Adicionalmente, se ha observado, para determinadas obras, diferencias entre los importes del seguimiento extracontable y los de contabilidad.

**Es necesario, por tanto, una cierta mejora en estos aspectos, a resaltar:**

**\* Imputación del coste de encargados y trabajadores de FC,SA que tienen una cierta movilidad, entre las diversas obras en las que participan, descargando este coste de los viveros y eliminando la cuenta de "Gastos generales de obras". De esta forma e incluyendo también, mediante un criterio objetivo de imputación proporcional, los gastos indirectos correspondientes a obras, el control extracontable de las mismas alcanzaría un mayor rigor y el margen de rentabilidad de cada una de ellas sería más aproximado al real. Esto serviría de base para la implantación de una contabilidad analítica o de costes del área de obras, instrumento básico para un buen control de su gestión.**

**\* Conciliación constante entre los importes de ingresos y gastos recogidos en el seguimiento extracontable y los contabilizados, en**



aras a conseguir, de la interrelación de ambos, una mejora en el control interno.

2.3.3.3. Cuentas de balance y de pérdidas y ganancias más directamente relacionadas con las obras

Las principales cuentas utilizadas en la contabilización de la actividad de obras son las de "Ajustes por periodificación" en el activo y pasivo del balance y las de "Trabajos forestales" en el debe y haber de la cuenta de pérdidas y ganancias. La operativa de estas cuentas ha sido debidamente explicada y analizada en epígrafes anteriores y ahora hay que analizar aquellas otras que, también de manera directa, están más relacionadas con la contabilización de la mencionada actividad.

A) Clientes por ventas y prestación de servicios

Esta cuenta del activo está formada a 31 de diciembre de 1992 por las subcuentas:

	Miles de PTA
Clientes	209.125
Efectos comerciales a cobrar	553
Clientes de dudoso cobro	8.041
TOTAL	217.719

Fuente: Elaboración propia en base a la contabilidad de FC,SA

A-1) Clientes

Del total de la subcuenta de Clientes que, a 31 de diciembre de 1992, sube a 209.125 Miles de PTA, un 31,2% hace referencia a clientes del sector privado mientras que el 68,8% restante corresponde a clientes del sector público, de entre los cuales cabe resaltar ICONA, con un 71,8% del total, los Medios Naturales del DAGP (de cada una de las cuatro provincias catalanas) que conjuntamente representan el 16,6%, y donde también se encuentran la IRENA, el INCASOL, el Departamento de Gobernación y algunos ayuntamientos.

Prats-Haro, SA, con el 76,1% del total de la cifra de clientes del sector privado con importes pendientes de pago a FC,SA a 31 de diciembre de 1992, y Agroman, SA con el 12,5%, son los dos clientes del sector privado con mayor importancia dentro de la mencionada subcuenta.

En el trabajo realizado para el análisis de las cuentas de deudores de carácter comercial se ha observado como en la mayoría de las obras participan, de una manera u otra, empresas del sector privado que son a la vez socios-accionistas de FC,SA.

**Recomendamos una diferenciación, en las Cuentas Anuales, de aquellos importes, deudores o acreedores, referentes a clientes y también a proveedores que son socios-accionistas, de aquellos que no lo son, utilizando cuentas específicas que con esta finalidad fija el PGC. Además FC,SA ha de presentar esta información en su memoria.**

Se ha realizado un estudio de los diferentes clientes que componen la subcuenta a 31 de diciembre de 1992 haciendo, entre otras pruebas, un seguimiento del pago de sus deudas con FC,SA durante 1993 (seguimiento que se ha hecho también para los existentes al cierre del ejercicio 1991 durante 1992 y 1993). De este estudio hay que resaltar determinados puntos débiles que se detallan a continuación:

\* Una vez llega a FC,SA el documento de transferencia mediante el cual uno de los Medios Naturales del DAGP anuncia el pago de una certificación de obra, la Sociedad crea una factura interna de cara a la correcta declaración del IVA. Es entonces cuando el Medio Natural se contabiliza como deudor en la subcuenta de clientes y cuando se contabiliza el ingreso. Cuando la transferencia se hace efectiva en la cuenta corriente de FC,SA es dado de baja como deudor. DE aquí que el período que va desde un Medio Natural aparece como deudor en la subcuenta de clientes hasta que es dado de baja por haber pagado, sea ínfimo y puramente artificial. Así, pues, hace falta:

**Seguir el PGC adaptado a empresas constructoras, ya recomendado en este Informe en el epígrafe 2.3.3.1., que determina que la anotación del ingreso y del cliente como deudor haya de producirse en el momento en que se ha realizado una unidad de obra. Para este criterio esta adaptación del PGC creó las cuentas #706 y #434 ("Obra ejecutada pendiente de certificar" y "Clientes, obra ejecutada pendiente de certificar").**

A pesar de esto, es la certificación de la obra el documento por el cual el cliente reconoce la deuda y será entonces cuando se tendrán que traspasar el ingreso y la deuda ya reconocida por el cliente a las cuentas #700 "Obra ejecutada y certificada" y #430 "Clientes". También en este momento es cuando se tendrá que crear la factura interna e iniciar el recuento del período de permanencia del cliente (en este caso

concreto del Medio Natural) como deudor a efectos de control de la antigüedad del importe deudor. Teniendo en cuenta esto, el período de tiempo en que el Medio Natural se mantendrá como deudor será más largo y se ajustará más a la realidad.

\* No todos los proyectos de obra, (nos referimos ahora a cualquier obra, sea cual sea quien la encargue a FC,SA) determinan claramente un calendario de certificaciones de obra y pagos. En algunos de los provenientes del DAGP sí que se contempla, en su Pliego de condiciones particulares o bien haciendo referencia al artículo 142 del Reglamento General de Contratos del Estado, que las certificaciones han de hacerse mensualmente, pero posteriormente no se especifica en la adjudicación del proyecto y no se cumple. Se ha observado que en muchas obras no se ha previsto un calendario de certificaciones. Esto, en el caso de no existir anticipo inicial y alargarse excesivamente el período entre certificación y certificación, hace que FC,SA soporte un coste financiero importante.

En el apartado B) del epígrafe 2.3.3.2. ya se ha hecho referencia a la temática del calendario de certificaciones, en aquel caso en relación a los anticipos; ahora de forma más genérica recomendamos:

**Determinar dentro de los proyectos y presupuestos de obra, un calendario de certificaciones en relación con el grado de avance de la obra (preferentemente a calcular en relación a la unidad de obra) y teniendo en cuenta el presupuesto total de la misma. Así pues, para las obras con presupuestos poco elevados no hace falta llegar a certificaciones mensuales (tal como determina el artículo 142 del Reglamento General de Contratos del Estado).**

**Es necesario, además, que para aquellas obras en que los períodos entre certificaciones son largos, se intente obtener del cliente un anticipo que evitará a FC,SA soportar un coste financiero excesivo.**

\* Se produce una falta de seguimiento y requerimiento de los pagos pendientes de los deudores, si bien, para algunos casos, FC,SA hace algunas gestiones para su cobro, mediante los servicios de una asesoría jurídica. Por esto se recomienda **establecer un sistema de seguimiento de la morosidad que permita una mejora en la cobrabilidad de los saldos.**

\* Se ha observado en 2 casos concretos la práctica de compensación de importes a clientes del FC,SA que son a la vez proveedores. Por este motivo se realizan compensaciones de saldos deudores y acreedores que, de todas maneras no afectan a la declaración de IVA repercutido y soportado.

**Con el fin de seguir el principio contable de no compensación, para aquellos clientes o deudores que son a la vez proveedores o acreedores, es necesario que no se compensen sus partidas de activo y pasivo.**

\* En el análisis de los saldos deudores de clientes a 31 de diciembre de 1992 se ha observado la existencia de determinados Ayuntamientos con facturas pendientes de una antigüedad considerable (Santa Perpètua de la Mogoda y Palau de Plegamans). Al remontarnos en nuestro análisis a los saldos que, por este concepto había a 31 de diciembre de 1991, nos encontramos también con otros ayuntamiento con igual situación (Palautordera y Lérida) pero que al cierre del ejercicio 1992 ya no aparecían como deudores.

La falta de un sistema de requerimiento de pago hizo que aquellos importes pendientes de cobro a 31 de diciembre de 1991 se tratasen como incobrables y, pese a no dotarse una provisión de insolvencias para estos ayuntamiento por el hecho de que la Administración Pública no puede ser tratada como morosa, sí se dio de baja la deuda que tenían con FC,SA, contabilizándose, en aquel ejercicio, como gasto extraordinario.

**Para los casos en que la no cobrabilidad de determinados importes deudores de Ayuntamientos se manifiesta,** se tiene que confeccionar, previamente, un expediente de seguimiento que determine los motivos y en base a éste tomar la decisión, documentalmente soportada, de darlos de baja como deudores asumiendo estos importes como gasto. A pesar de esto, tratándose de deudores del sector público, sería conveniente mantenerlos como tales hasta que se cumpliera el período de prescripción de 5 años.

Hay que decir que las deudas de ayuntamientos suelen hacer referencia a venta de planta y que a partir del ejercicio 1993 la incobrabilidad de estas ventas bajará notablemente por la implantación de un nuevo sistema de cobro que obligará en estos casos a pagar las plantas en efectivo o bien a presentar talón conformado en el mismo momento de la entrega de la planta.

## A-2) Efectos comerciales a cobrar

El importe total que a 31 de diciembre de 1992 aparece bajo el concepto de efectos comerciales a cobrar se refiere a tres efectos aceptados a Agroman en relación a las obras de Barnanumancia, Ajardinamiento calle St. Adrià y Petrofranca. El total de estos tres efectos suma 553 Miles de PTA. y procede de tres facturas emitidas en septiembre de 1992 en referencia a las obras antes citadas y ha sido cobrado en febrero de 1993.

## A-3) Clientes de dudoso cobro

El detalle del saldo que para este concepto hay a 31 de diciembre de 1992 se compone de los clientes e importes siguientes:

	Miles de PTA
COYPSA	7.091
Aaron House	308
Ripollès Lleure, SA	136
Àrids Bofill, SA	290
Girvent Codina, J.	216
	8.041

Fuente: Elaboración propia en base a la contabilidad de FC,SA.

Estos importes deudores están, todos ellos, provisionados al 100% y los referentes a COYPSA y Aaron House ya aparecían como clientes de dudoso cobro y provisionados al 100% al cierre del ejercicio 1991. Hay que hacer referencia concreta al hecho de que COYPSA ya en 1991 había presentado suspensión de pagos.

Por otro lado, el importe que, minorando el total de Deudores del activo, recoge el Fondo de provisiones por insolvencias por un total de 22.140 Miles de PTA cubre los 8.041 Miles de PTA antes mencionados pero también, con una provisión de 14.099 Miles de PTA, cubre un importe deudor de dudoso cobro referente a la obra de Túnez (tratada en el epígrafe 2.4.). **Este importe deudor de la obra de Túnez aparece dentro de las cuentas de Deudores diversos cuando realmente haría falta clasificarlo como de dudoso cobro)** mientras que la dotación por insolvencias por la parte de los 14.099 Miles de PTA se contabiliza en cuentas de periodificación y no de pérdidas y ganancias, dado que FC,SA sigue su criterio de cierre de las obras ya analizado en epígrafes anteriores.

FC,SA sigue el criterio de traspasar a la subcuenta de Clientes de dudoso cobro los importes impagados una vez superan una antigüedad de dos años, momento en que son también provisionados al 100%.

**Este criterio, si bien fiscalmente está de acuerdo con los límites establecidos por el artículo 82.3 del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, requiere adicionalmente un estudio económico de la situación financiera del deudor, de tal manera que, por ejemplo, un cliente cuya deuda todavía no ha superado ni tan sólo la antigüedad de 6 meses, puede haber entrado en suspensión de pagos o haber quebrado y haría falta dotarlo, no según la antigüedad de la deuda, sino en función de si a pesar de la suspensión de pagos siga o no la actividad, en función de la posibilidad de levantamiento de la suspensión de pagos o bien dependiendo de la posibilidad de recuperar los importes pendientes en el proceso de liquidación posterior a la quiebra.**

#### B) Acreedores comerciales

Bajo este concepto se engloban diversas cuentas entre las que cabe resaltar las Deudas por compras o prestación de servicios (o proveedores) y las deudas representadas por efectos a pagar.

##### B-1) Proveedores

Esta subcuenta registra a 31 de diciembre de 1992 la totalidad del importe de Deudas por compras o prestación de servicios dentro de los acreedores comerciales del pasivo del balance, y sube a 42.866 Miles de PTA.

Del análisis realizado de las deudas con los principales proveedores cabe destacar determinados puntos débiles como:

\* La existencia de facturas de proveedores por trabajos ejecutados u otros conceptos a pagar, que corresponden al ejercicio 1992, pero que no han sido contabilizados hasta 1993.

**Hay que seguir el principio contable de registro que establece que los hechos económicos han de registrarse cuando nazcan los derechos o las obligaciones que aquellos originen. Por tanto, se tiene que contabilizar dentro del propio ejercicio, y no en el siguiente, las facturas referentes a bienes adquiridos o servicios recibidos en el mismo.**

**En el caso de que el atraso en la contabilización sea motivado porque el acreedor emite la factura en una fecha muy**

próxima al 31 de diciembre y llega a FC,SA en el ejercicio siguiente, se tiene que aprovechar el período de tiempo entre el final del ejercicio y su cierre contable para incluirlo dentro del ejercicio antes del cierre definitivo, o bien recoger, en cuentas de periodificación de pasivo y en cuentas del debe de la cuenta de pérdidas y ganancias, la previsión de aquellos gastos devengados a final del ejercicio.

\* Determinados acreedores (Telefónica de España, S.A., Autopistas CESA y Ayuntamiento de Barcelona-IAE-) aparecen como proveedores y por tanto, bajo el concepto de acreedores comerciales donde también se contabilizan los ejecutores de las obras que la Sociedad subcontrata.

Los acreedores que lo son por motivo de los subcontratos para la realización de obras, hay que clasificarlos como acreedores comerciales, pero en el subgrupo, ya mencionado en el apartado B) del epígrafe 2.3.3.1., de "Subcontratistas y otros acreedores diversos", creado en la adaptación del PGC a las empresas constructoras.

Los acreedores por servicio telefónico, uso de autopistas y determinados impuestos municipales, son claramente clasificables como otros acreedores no comerciales, pero no como proveedores.

Conviene resaltar ahora que en el estudio de proveedores también nos encontramos con que:

- Existen proveedores que son a la vez clientes y por los cuales se compensan saldos deudores con saldos acreedores, cosa que va en contra del principio contable de no compensación.
- El detalle de acreedores de la Memoria no hace un desglose diferenciado dentro de los proveedores de aquellos que son socios-accionistas de la Sociedad.

**Hay que tener en cuenta las recomendaciones que para estos casos se han realizado anteriormente en los epígrafes donde se analizan los clientes.**

El sistema genérico de pagos seguido por FC,SA se comenta en el apartado , B-2), siguiente.

B-2) Deudas representadas por efectos a pagar

El desglose de esta cuenta a 31 de diciembre de 1992 es el siguiente:

<u>Miles de PTA</u>	
Efectos comerciales a pagar	231.278
Cargas a pagar (obra Túnez)	7.743
Efectos GDS-Leasinter	13.055
Efectos MAPFRE-Leasing	2.421
	-----
	254.497

Fuente: Elaboración propia en base a la contabilidad de FC,SA.

Nos referimos ahora solamente a los Efectos comerciales a pagar ya que la obra de Túnez y los leasings son tratados específicamente en otros epígrafes de este Informe.

FC,SA ha pagado, hasta el ejercicio 1992, a sus proveedores o subcontratistas en la realización de obras, a 90 días fecha factura o bien aceptando letras de muy diverso período de vencimiento. Sin embargo, el análisis de seguimiento realizado para el ejercicio posterior confirma que en el ejercicio 1993 esto ha cambiado y FC,SA ya no acepta letras y predetermina a los subcontratistas un sistema de pago a 120 días a contar, ya no desde la emisión de su factura, sino desde que el cliente de FC,SA, destinatario de la obra, hace la certificación. Con el cambio, FC,SA gana claramente en términos de coste financiero.

Aunque el análisis de los efectos comerciales a pagar ha resultado en términos generales satisfactorio, se ha observado en algún caso un desfase temporal entre las fechas de entrega-aceptación del efecto y la de contabilización por parte de FC,SA del importe como acreedor. Esto no ha originado incumplimiento alguno del principio contable de registro. De todas formas se ha dado algún caso en el que contabilidad no ha tenido conocimiento de la aceptación de un efecto hasta que no ha sido pagado.

**Una mejora en la coordinación entre el responsable de la aceptación de efectos y contabilidad evitaría los mencionados desfases que, de coincidir con fechas de final de ejercicio podrían llegar a desvirtuar el corte temporal de operaciones y, por tanto el principio contable de registro. Dicha mejora es básica para un correcto control de la gestión de los recursos.**



Pero hay que tener en cuenta, que desde 1993 ya no se aceptan efectos.

#### 2.4. ACTIVIDAD OBRA TÚNEZ

##### 2.4.1. INTRODUCCIÓN

Como ya se ha dicho en el epígrafe 1.1.2.2. de este Informe, los importes integrados en los estados financieros de FC,SA referentes a la situación económico-financiera de la actividad que la Sociedad desarrolla en Túnez, no han podido ser verificados dado que los justificantes están en aquel país.

El registro contable y la auditoría de esta actividad han sido efectuados por Auditeurs Associés de la Tunisie (de ahora en adelante AAT), Societé Expert Comptable y miembro de la "Ordre des Experts Comptables de la Tunisie".

En base a sus auditorías y a determinados documentos de los que existe copia en las oficinas de FC,SA en Barcelona, esta Sindicatura de Cuentas ha llevado a cabo una revisión limitada a la actividad de la Sociedad en Túnez.

**Aunque la normativa económico-fiscal de Túnez obliga a depositar los documentos en aquel país, es necesario que las oficinas de los Servicios Centrales de FC,SA en Barcelona dispongan, a fin y efecto de realizar el control centralizado de la obra, de una copia de la totalidad de los documentos.**

Por otro lado, dado que el registro y la auditoría de las cuentas se realizan en Túnez, FC, SA aún no dispone al cierre del ejercicio del balance y cuenta de resultados de la obra a 31 de diciembre. Por esto, la Sociedad se ve obligada a cerrar, en este caso el ejercicio 1992, incluyendo los datos correspondientes al último cierre allí realizado y auditado, y que data de 31 de agosto de 1992. Con esto se origina una heterogeneidad temporal en los importes presentados en el balance y la cuenta de pérdidas y ganancias.

**Por tanto, hay que agilizar la tarea de registro y auditoría de las cuentas referentes a la obra de Túnez con el fin de presentar los estados financieros de FC,SA con la totalidad de las operaciones a fecha 31 de diciembre.**

A pesar de esto, esta Sindicatura de Cuentas ya ha dispuesto, durante la realización de esta fiscalización, de las auditorías de AAT referentes a los importes de la obra de Túnez, tanto a 31 de agosto de 1992, como a 31 de diciembre de 1992, importes que

debidamente convertidos de dinares a pesetas por parte de FC,SA son los transcritos en los cuadros presentados en el epígrafe 2.4.3.

Hay que decir que tanto la Memoria de FC,SA como el Informe de la Intervención General de la Generalidad, expresan el hecho de que determinadas anotaciones (notas de débito), ya contabilizadas desde Barcelona, han de ser rebajadas de los importes contenidos en la auditoría de AAT para evitar duplicidades. Estas notas de débito han sido revisadas y, conjuntamente con los gastos, inversiones y aplicación de recursos que la obra origina no en Túnez sino directamente desde Barcelona, originan un balance y cuenta de resultados que se desglosan en dos columnas (Túnez y Barcelona) tal como se puede ver en el epígrafe 2.4.3.

La revisión realizada de la obra de Túnez comprende un análisis general y uno de carácter contable:

#### 2.4.2. ANÁLISIS GENERAL DE LA OBRA DE TÚNEZ

Mediante oferta pública el Ministerio de Agricultura de Túnez, en concreto la Direction Générale des Forêts, manifestó la necesidad de llevar a cabo unos trabajos mecánicos de preparación de terrenos para la reforestación en tres regiones determinadas del país. El "Cahier de clauses administratives" referente a la obra ofertada informaba, en sus Disposiciones Generales, que el Gobierno tunecino disponía de un préstamo del Banco Internacional para la Reconstrucción y el Desarrollo (BIRD), de unos 20 Millones de dólares, parte de los cuales destinaría a la cofinanciación del coste del proyecto. La oferta pública se dirigía a todas las empresas de los países miembros del BIRD, de Suiza, de Taiwán y de la China, y permitiría presentar, conjunta o separadamente, una oferta de preparación de los terrenos y una de plantación.

FC,SA presentó una oferta para la preparación de terrenos, que resultó ganadora. Así se firmó un contrato entre el Ministerio de Agricultura de Túnez y la Sociedad, con fecha 8 de octubre de 1990.

Los términos en que se presentó la oferta de FC, SA para ser la adjudicataria de la obra a realizar en Túnez se hizo por unos importes que preveían ya casi una rentabilidad nula. El precio máximo fijado en el contrato, para la preparación de las 6.000 ha de terreno a trabajar, era de unos 620 MPTA, lo que representaba unas 100.000 PTA/ha, cuando los precios más ajustados de otros ofertantes rondaban las 160.000-180.000 PTA/ha. si bien existía también otro ofertante de 115.000 PTA/ha.

Los motivos de este bajo precio ofertado y contratado se centraban en las posibilidades de abrir un nuevo mercado en Túnez para la propia FC,SA o para otras empresas o sectores públicos y privados catalanes.

Además, con la firma del contrato se aceptaban las cláusulas administrativas y técnicas recogidas en los denominados "Cahier de clauses administratives" y "Cahier de clauses techniques". De entre estas cláusulas aparecen algunas nada favorables para FC,SA, como por ejemplo:

\* El representante del Director de la obra puede, teniendo en cuenta las condiciones climáticas y el estado del suelo, suspender la ejecución de las operaciones y ha de notificar por escrito la suspensión y la posterior retoma de los trabajos al adjudicatario. Esto se tendrá en cuenta a nivel de los plazos de ejecución."

\* " Los casos de fuerza mayor no se tendrán en consideración más que en el caso de que su incidencia sobre el contrato sea efectiva ..."

\* "... las superficies descritas son las superficies brutas a trabajar (...) las partes que no estén preparadas mecánicamente (bandas, fajas, barrancos, islotes y tocones de roble, corcho, etc.) no serán contabilizadas ...".

\* "La masa de los trabajos podrá variar dentro de los límites de variación de un 30% en más o menos sobre el montante inicial, sin que el adjudicatario tenga fundamento para presentar la reclamación."

\* "... el Director de la obra puede exigir una modificación de las operaciones. Esta modificación deberá ser objeto de una Orden de Servicio. El adjudicatario tiene que ajustarse estrictamente a las Órdenes de Servicio que le sean notificadas. Cuando el adjudicatario estime que las prescripciones de una Orden de Servicio sobrepasen las obligaciones de su contrato debe presentar (...) la observación escrita y motivada al Director de la obra en un plazo de diez días. La reclamación no suspende la ejecución de la Orden de Servicio, excepción hecha del caso en que el Director de la obra o su representante así lo ordenen."

Las obras de preparación a realizar eran en tres diferentes regiones (Bizerta, Beja y Jendouba). Su realización con medios tunecinos podría permitir ciertas ventajas que fueron esgrimidas por el Ministerio de Agricultura de Túnez para intentar potenciar el empleo de medios autóctonos en la obra. Como consecuencia de todo esto, la contratación de materiales, maquinaria y personal,

hecha por FC,SA para la ejecución de la obra se diversificó entre 4 empresas de las cuales 3 eran de aquel país y la otra, una empresa en constitución "Construcciones 2000, SA", de cuyos dos promotores, es socio-accionista de FC,SA.

Los medios contratados por FC,SA para la realización de las obras y otros factores dieron lugar a problemas que originaron atrasos de la obra y sobre costes. De entre estos problemas cabe resaltar:

a) Maquinaria, tanto la de Túnez como la contratada a "Construcciones 2000, SA", muy antigua y en mal estado, incapaz de llevar a cabo trabajos que, además, resultaron más complicados de lo que inicialmente se había previsto.

b) Reparaciones y cambios de piezas constantes fruto de lo comentado en el anterior apartado a). Los recambios necesarios no se encontraban en Túnez y tenían que pedirse a España y, según el tipo de maquinaria, directamente a los Estados Unidos.

c) El personal autóctono contratado no era el idóneo para la realización de la obra.

d) La desfavorable climatología no permitía un buen ritmo de realización de la obra y, aunque de las penalizaciones por atrasos en el plazo quedaba excluido el caso de causas mayores, el coste de mantener el personal contratado era importante, agravándose la situación ya que, al no avanzarse la obra, no se certificaba y por tanto no se generaban ingresos.

De los diferentes factores que han originado atrasos y sobrecostes en la ejecución de la obra se desprende un exceso de dificultades en la planificación a la hora de: prever problemas técnicos y del presupuesto de la obra, subcontratar los medios adecuados, mantener un seguimiento, constante y con las personas adecuadas, de carácter técnico y financiero, de la realización de la obra.

Además, cabe resaltar que surgieron determinados problemas de carácter técnico consecuencia de las dificultades por parte de FC,SA en la verificación del terreno donde se tenían que realizar los trabajos.

El contrato establecía de forma genérica que los trabajos a realizar eran los de:

- Roturación de terrenos de maquia,
- Modificación de pendientes superiores al 30%,
- Preparación de las capas superficiales del subsuelo de los terrenos con pendientes inferiores al 30%.

Y en cada uno de estos apartados se concretaba, entre otros aspectos técnicos, la potencia necesaria de la maquinaria a utilizar en relación a las diferentes profundidades a las que según cada zona de trabajo se tenía que trabajar, profundidades que iban desde 25 cm a 80 cm.

Está claro que la verificación inicial de los terrenos por parte de FC,SA no llega a las profundidades donde después surgirían problemas técnicos, ya que la composición del suelo a determinada profundidad hacía inútil la maquinaria de la que se disponía.

**A la hora de firmar contratos para ejecución de obras es necesario un mayor rigor e incluir las cláusulas necesarias que cubran a FC,SA ante posibles contingencias.**

**Además, es imprescindible hacer un reconocimiento serio de los terrenos (catas a las profundidades a las que se tendrá que trabajar) donde se tiene que llevar a cabo la obra con el fin de fijar el precio de la oferta y las cláusulas antes mencionadas con total conocimiento de causa.**

Especial mención requiere la persona escogida como representante de FC,SA en Túnez. La obligación, fijada por el "Cahier de clauses administratives", concerniente a que el adjudicatario tenía que establecer un domicilio próximo a la obra, hizo que la Sociedad abriera una oficina en aquel país de la que quedó como encargado un ingeniero forestal de "Ingeniería de Recursos Naturales" (IRENA), Consultoría contratada para este tema, y muy posteriormente un ingeniero de FC,SA. Como colaborador encargado se había designado al Sr. Zakhama, natural y conecedor de la Administración de su país. Esta persona escogida directamente por referencias no resultó finalmente, ser la persona idónea para el cargo. (Véase el apartado F) en el epígrafe 2.4.3).

Viendo el atraso que se estaba produciendo en la ejecución de la obra y la acumulación de penalizaciones a aplicar, el Ministerio de Agricultura de Túnez preparó una rescisión del contrato "au tort de l'Entreprise", es decir, una rescisión en que el mencionado Ministerio cuantificaba los perjuicios sufridos en base al número de hectáreas pendientes de ser trabajadas y valorando la hectárea por la diferencia entre el precio existente en aquellos momentos en el mercado respecto a lo que se había acordado en el contrato.

El coste de la rescisión, calculado de la forma antes mencionada, podía suponer para FC,SA una cifra alrededor de los 675 MPTA, si se tiene en cuenta que el número de hectáreas ejecutadas era de 1.500 y quedaban pendientes 4.500, y que la diferencia entre el bajo precio PTA/ha ofertado por la Sociedad y los precios de mercado en Túnez había crecido considerablemente como consecuencia del incremento del nivel de vida en los últimos tiempos.

A estas cantidades había que sumarles las penalizaciones por atraso en la ejecución y los sobrecostes a asumir por parte de FC,SA, debido a problemas surgidos en la planificación, seguimiento y gestión de la obra. El coste total de la rescisión podía llegar alrededor de los 900 ó 1.000 MPTA.

A todo esto se añadía el desprestigio internacional que la rescisión, redactada con duros términos por parte del Ministerio de Agricultura de Túnez, podía suponer a FC,SA ya que el mencionado Ministerio disponía de un crédito del BIRD para financiar la obra.

Por estos motivos, se inició una negociación en la que FC,SA ya contó de una forma más directa con el apoyo del DAGP que permitió llegar a una solución mejor.

Como resultado de esta negociación se consiguió una rescisión del contrato "pure et simple" mediante el cual las dos partes se comprometían a liquidar sus respectivas posiciones deudoras y acreedoras pero sin que FC,SA tuviera que asumir coste específico alguno para la rescisión, ni penalizaciones y recargos.

Adicionalmente, la Direction Générale des Forêts del Ministerio de Agricultura de Túnez hizo pública una carta descargando de responsabilidades a FC,SA con el fin de evitar el desprestigio internacional de la Sociedad ante terceros y reconociendo:

- \* Problemas climatológicos
- \* Imposición de contratar medios autóctonos
- \* Problemas técnicos sobrevenidos por las características específicas de determinadas zonas de los terrenos objeto del trabajo contratado.
- \* Perfecta realización por parte de FC,SA de la parte de la obra ejecutada (1.500 ha).

El ahorro que para FC,SA resultó de esta negociación obligaba en contraprestación a un programa de cooperación internacional entre el Ministerio de Agricultura de Túnez y el DAGP.

En virtud de este programa el DAGP ponía a disposición del mencionado Ministerio estudios e investigaciones ya realizados y aplicados en Cataluña referentes a determinados sectores como el de la viticultura (programas de tratamiento de plagas, y de recogida del producto y tratamiento posterior), el de la leche (estudios de organización y tecnificación de granjas) y otros, como el de las piscifactorías.

En el sector forestal, FC,SA se comprometió a la formación de personal tunecino en Cataluña y la implantación y ayuda técnica de un programa contra incendios.

Cabe decir finalmente que FC,SA espera dar por finalizada la obra de Túnez durante los primeros meses del ejercicio 1994 siguiendo su criterio de dar por acabada una obra cuando se hayan liquidado la totalidad de sus posiciones deudoras y acreedoras (criterio ya analizado en el epígrafe 2.3.)

#### 2.4.3. ANÁLISIS ECONÓMICO-FINANCIERO DE LA OBRA DE TÚNEZ

A continuación se presentan los balances y cuentas de pérdidas y ganancias, referentes a la obra de Túnez, de fechas 31 de agosto de 1992 y 31 de diciembre de 1992, desglosados en columnas según se haya realizado la contabilización en Barcelona o en Túnez. Estos estados financieros han sido confeccionados por FC,SA y se ha procedido a juntar los de las dos fechas y presentarlos conjuntamente en dos columnas.

## BALANÇ CONSOLIDAT DE TUNÍSIA (en Milers de PTA)

	BALANÇ A 31.08.92				BALANÇ A 31.12.92			
	TUNÍSIA		BARCELONA		TUNÍSIA		BARCELONA	
	ACTIU	PASSIU	ACTIU	PASSIU	ACTIU	PASSIU	ACTIU	PASSIU
Resultat fins al 31.08.92	127.522	-	69.495	-	-	-	-	-
Resultat fins al 31.12.92	-	-	-	-	146.741	-	66.625	-
Despeses de constitució	4.596	-	-	-	4.642	-	-	-
Material i utilitatge	2.351	-	-	-	-	-	-	-
Material de Transport	775	-	-	-	-	-	-	-
Mobiliari Tunísia	636	-	-	-	-	-	-	-
Mobiliari Sejnane	1.873	-	-	-	-	-	-	-
Instal.lacions Tunísia	42	-	-	-	-	-	-	-
Instal.lacions Sejnane	1.566	-	-	-	-	-	-	-
Inversions fixes Barcelona	-	-	49.478	-	-	-	48.871	-
IVA suportat invers.Barcelona	-	-	1.927	-	-	-	1.854	-
Inversions fixes Tunísia	-	-	-	-	7.315	-	-	-
Fiances i Dipòsits	3.500	-	-	-	391	-	-	-
Amort.Acum. desp. constitució	-	4.596	-	-	(4.642)	-	-	-
Amort.Acum. Maquinària i utilit.	-	186	-	-	-	-	-	-
Amort.Acum. Material Transport	-	155	-	-	-	-	-	-
Amort.Acum. Mobiliari Tunísia	-	70	-	-	-	-	-	-
Amort.Acum. Mobiliari Sejnane	-	205	-	-	-	-	-	-
Amort.Acum. Instal.lac. Tunísia	-	42	-	-	-	-	-	-
Amort.Acum. Instal.Lac. Sejnane	-	176	-	-	-	-	-	-
Amort.Acum. Invers.Fixes Barcelona	-	-	-	3.920	-	-	-	-
Amort.Acum. Invers.Fixes Tunísia	-	-	-	-	(1.667)	-	-	-
Acomptes a Proveïdors	3.879	-	-	-	3.874	-	-	-
Clients	2.237	-	-	-	13.002	-	-	-
Clients, retencions en garantia	10.638	-	-	-	-	-	-	-
Acomptes clients (dinars Tunísia)	-	32.627	-	-	-	-	-	-
Acomptes clients (dòlars USA)	-	25.534	-	-	-	-	-	-
Acomptes clients	-	-	-	-	-	58.736	-	-
Acomptes de remuneracions	7.880	-	-	-	8.342	-	-	-
Remuneracions pendents pagament	-	9.156	-	-	-	9.228	-	-
Acomptes provisionals	34	-	-	-	-	-	-	-
Retencions sobre salaris i honoraris	-	79	-	-	-	88	-	-
cpte./cnt. matriu/filial	-	90.000	90.000	-	-	91.667	91.667	-
Recursos emprats a Barcelona	-	-	-	273.261	-	-	-	275.414
Seguretat Social Tunísia	-	90	-	-	-	103	-	-
Zakhama	15.223	-	-	-	15.373	-	-	-
Provisió insolvències Zakhama	-	14.099	-	-	(14.239)	-	-	-
Soc.Tunnec.Banque (din.tunes.convert.)	40	-	-	-	-	-	-	-
Soc.Tunnec.Banque (dòlars USA)	3	-	-	-	-	-	-	-
Soc.Tunnec.Banque (pessetes)	44	-	-	-	-	-	-	-
Caixa Tunísia	1.446	-	-	-	-	-	-	-
Caixa Sejnane	16	-	-	-	-	-	-	-
Caixa i Bancs	-	-	-	-	53	-	-	-
Certificac. descomptades	-	1.616	-	-	-	-	-	-
Transferències de fons	39	-	-	-	-	-	-	-
Transferències de pessetes	2.034	-	-	-	-	-	-	-
IVA suportat despeses Barcelona	-	-	618	-	-	-	734	-
Càrregues a pagar	-	7.743	-	-	-	19.364	-	-
Efectes a pagar	-	-	-	-	-	-	-	-
Execució aval davant Societè Tunnec.Banque	-	-	65.663	-	-	-	65.663	-
<b>TOTAL .....</b>	<b>186.374</b>	<b>186.374</b>	<b>277.181</b>	<b>277.181</b>	<b>179.186</b>	<b>179.186</b>	<b>275.414</b>	<b>275.414</b>



COMpte DE PÈRDUES I GUANYES CONSOLIDAT

	COMpte DE PÈRDUES I GUANYES A 31.08.92			COMpte DE PÈRDUES I GUANYES A 31.12.92		
	TUNÍSIA	BARCELONA	TOTAL	TUNÍSIA	BARCELONA	TOTAL
<b>DESPESES</b>						
Fons Amort. Despeses Constitució	4.596	-	4.596	4.642	-	4.642
Fons Amort. Mat. i utilitatge	186	-	186	-	-	-
Fons Amort. Mat de transport	155	-	155	-	-	-
Fons Amort. Mobiliari Tunísia	70	-	70	-	-	-
Fons Amort. Mobiliari Sejnane	205	-	205	-	-	-
Fons Amort Instal.lac. Tunísia	42	-	42	-	-	-
Fons Amort. Instal.lac. Sejnane	177	-	177	-	-	-
Dotac.Acum. Inversions Fixes Barcelona	-	3.920	3.920	-	-	-
Dotac.Acum. Inversions Fixes Tunísia	-	-	-0	1.667	-	1.667
Dotac.Acum. tract. Leasing Barcelona	-	618	618	-	-	-
Compra de materials	340	1.352	1.692	17.709	2.311	20.020
Gas-oil	17.306	-	17.306	18.661	-	18.661
Greixos	3	-	3	-	-	-
Olis	1.173	-	1.173	-	-	-
Compra de peces de "caterpillar"	11.932	93	12.025	-	-	-
Compra d'altres peces	3.059	713	3.772	-	-	-
Drets i despeses d'aduanes	11.415	16	11.431	11.548	16	11.564
Lloguers immobles	-	-	-0	4.387	-	4.387
Lloguers oficina Tunísia	1.507	-	1.507	-	-	-
Lloguers oficina Sejnane	56	-	56	-	-	-
Lloguers apartament Tunísia	718	-	718	-	-	-
Lloguers pisos amoblats Sejnane	1.799	-	1.799	-	-	-
Lloguers de vehicles	5.470	-	5.470	6.824	-	6.824
Lloguers de Maquinària	58.332	32.766	91.098	63.098	32.766	95.864
Manteniment i reparació de vehicles	1.220	-	1.220	-	-	-
Reparacions de "caterpillar"	7.832	2.500	10.332	-	-	-
Manteniment i reparació de locals	342	-	342	-	-	-
Manteniments i reparacions	-	-	-0	10.132	2.500	12.632
Treballs i serveis exteriors	7.413	690	8.103	10.390	690	11.080
Petit utilitatge	708	-	708	-	-	-
Subministraments	526	-	526	-	-	-
Remuneracions a intermediaris	519	-	519	-	-	-
Honoraris d'auditories	4.659	-	4.659	6.639	-	6.639
Assegurances d'automòbils	361	-	361	-	-	-
Assegurança resp.civil i accidents treball	1.926	-	1.926	-	-	-
Assegurances	-	-	-0	2.323	-	2.323
Transport i desplaçaments	3.257	9.196	12.453	8.720	10.711	19.431
Bitllets d'avió	2.057	817	2.874	-	-	-
Transports diversos	2.272	698	2.970	-	-	-
Publicitat i propaganda	64	-	64	3.068	-	3.068
Relacions públiques	1.332	-	1.332	-	-	-
Material d'oficina	479	153	632	-	-	-
Documentacions	19	-	19	-	-	-
Correus	20	-	20	-	-	-
Telèfon oficina Tunísia	1.057	-	1.057	-	-	-
Telèfon oficina Sejnane	213	-	213	-	-	-
Telèfon apartament Tunísia	81	-	81	-	-	-
Telèfon pisos amoblats Sejnane	508	-	508	-	-	-
Telèfons	-	-	-	3.021	-	3.021
Despeses judicials	4	-	4	-	-	-
Despeses financeres	5.333	6.989	12.322	5.439	7.116	12.555
Salari personal tunisenc	25.796	-	25.796	-	-	-
Salari personal espanyol	11.457	1.087	12.544	-	-	-
Salari personal direcció	-	7.680	7.680	-	-	-
Sous i Salari	-	-	-	38.459	9.695	48.154
Quota patronal Seguretat Soc. tunisenca	6.491	-	6.491	7.642	-	7.642
"Foprols"	300	-	300	-	-	-
T.F.P.	601	-	601	-	-	-
Vestits de treball	113	-	113	-	-	-
Impostos	17.133	-	17.133	17.492	-	17.492
Subvencions	11	-	11	-	-	-
Despeses diverses	356	207	563	1.110	820	1.930
Dotació provisió insolvències Zakhama	14.099	-	14.099	14.239	-	14.239
Impost sobre societats	112	-	112	-	-	-
Diferències de canvi (pèrdues)	1.951	-	1.951	-	-	-
Pèrdues extraordinàries	2.379	-	2.379	362	-	362
<b>TOTAL DESPESES .....</b>	<b>241.542</b>	<b>69.495</b>	<b>311.037</b>	<b>257.572</b>	<b>66.625</b>	<b>324.197</b>
<b>INGRESSOS</b>						
Treballs realitzats	106.377	-	106.377	107.429	-	107.429
Ingressos accessoris	354	-	354	358	-	358
Ingressos financers	2.662	-	2.662	2.688	-	2.688
Beneficis extraordinaris	2.144	-	2.144	-	-	-
Diferències de canvi (beneficis)	2.483	-	2.483	356	-	356
<b>TOTAL INGRESSOS .....</b>	<b>114.020</b>	<b>0</b>	<b>114.020</b>	<b>110.831</b>	<b>0</b>	<b>110.831</b>
<b>PÈRDUES GENERADES</b>	<b>127.522</b>	<b>69.495</b>	<b>197.017</b>	<b>146.741</b>	<b>66.625</b>	<b>213.366</b>

A) Tratamiento contable, conciliación de la información y acumulación de las pérdidas:

El tratamiento contable que FC,SA da a la obra de Túnez es el mismo que de cualquier otra obra que se encuentre en curso de ejecución al cierre del ejercicio. Por esto los efectos, que por el hecho de tratarse de una obra en curso solamente incidirán en las cuentas de ajustes por periodificación del balance, son los mismos. Así, son aplicables a la obra de Túnez los comentarios realizados para el resto de obras en el epígrafe 2.3.3.1. y las observaciones y recomendaciones que de ello se derivan.

Dado el criterio seguido por FC,SA de contabilizar en cuentas de periodificación de activo y pasivo todos los ingresos y gastos de las obras que se encuentran en curso de ejecución al cierre del ejercicio y teniendo en cuenta el desfase temporal (31 de agosto de 1992 respecto a 31 de diciembre de 1992), comentado en el epígrafe 2.4.1., tendrían que coincidir los dos importes siguientes:

(1) La diferencia entre los importes a 31 de diciembre de 1992 de ingresos y gastos acumulados desde el inicio de la obra y que están contabilizados en las cuentas de ajustes por periodificación de activo y de pasivo. Estos importes que son (ver el epígrafe 2.3.3.) 308.167 Miles de PTA para las periodificaciones de activo y 114.019 Miles de PTA para las de pasivo, hacen que esta diferencia sea de 194.148 Miles de PTA.

(2) Los resultados acumulados hasta el 31 de agosto de 1992, recogidos, en este mismo epígrafe, en el balance que a esta fecha existe para la obra de Túnez. El importe 197.017 Miles de PTA es el resultado de acumular las columnas de Túnez, 127.522 Miles de PTA, y de Barcelona, 69.495 Miles de PTA.

La diferencia entre (1) y (2), (194.148 y 197.017 Miles de PTA) sube a 2.869 Miles de PTA. El origen de esta diferencia está en las anotaciones que, a los estados financieros provenientes de Túnez de fecha 31 de agosto de 1992, se añadan en Barcelona por los gastos incurridos desde la central, los cuales no incluyen algunos posteriores a esta fecha, ya que al cierre del ejercicio 1992 las cifras de que disponía FC,SA de la obra de Túnez eran a 31 de agosto, mientras que los de la misma obra originadas en Barcelona eran a 31 de diciembre.

Con vistas a la liquidación definitiva de la obra hay que tener en cuenta en la contabilización de los gastos incurridos por la obra de Túnez desde Barcelona el desfase temporal existente para que no origine diferencias al conciliar los importes contabilizados por FC,SA a los ajustes por periodificación y los provenientes de la auditoría de AAT.

Teniendo en cuenta los estados financieros de la obra a 31 de diciembre de 1992 (todavía no incorporados a la contabilidad de FC,SA al cierre del ejercicio), las pérdidas que la ejecución de la obra ha ido acumulando (conjuntamente en Túnez y Barcelona) desde que se inició hasta el final de 1992 se pueden desglosar de la manera siguiente:

	Pérdidas anuales en Miles de PTA
1990	25.930
1991	156.408
1992	31.028
<u>TOTAL</u>	<u>213.366</u>

Fuente: Estados Financieros de la obra de Túnez de los correspondientes ejercicios

Se ha hecho un seguimiento desde 1990 hasta 1992 del traspaso que FC,SA (en base al balance, cuenta de pérdidas y ganancias y otra documentación que recibe desde Túnez) hace, de los gastos e ingresos de la obra, a su contabilidad. Este seguimiento ha consistido, por tanto, en revisar la actualización de los importes acumulados de las cuentas de periodificación cada vez (dos veces por año) que se obtenían, provenientes de aquel país, estados financieros de la obra auditada y más actuales. De este seguimiento se desprende que la Sociedad no ha seguido homogéneamente su criterio de no pasar a la cuenta de pérdidas y ganancias ningún ingreso ni gasto hasta que la obra se considere cerrada. En concreto, se ha podido observar cómo en el ejercicio 1991 se han traspasado a la cuenta de pérdidas y ganancias gastos relacionados con la obra por valor de 52 MPTA y en el ejercicio 1992, tal como se menciona en el Informe de la Intervención General, se ha hecho lo mismo por un importe de 550 Miles de PTA (Véase por ejemplo lo que se comenta en el apartado E) de este mismo epígrafe).

Además, como ya se ha comentado, FC,SA espera cerrar definitivamente la obra durante los primeros meses del ejercicio 1994. A pesar de esto las pérdidas acumuladas de la obra, que a 31 de diciembre de 1992 suben a unos 213 MPTA, las aflora en su cuenta de pérdidas y ganancias del ejercicio 1993 y si se

originasen más pérdidas hasta el cierre definitivo de la obra se recogerían en la cuenta de pérdidas y ganancias del 1994.

B) Detalle de las inversiones realizadas para la ejecución de la obra:

Las inversiones que anualmente ha llevado a cabo FC,SA para la ejecución de la obra en Túnez, y que han sido correctamente incluidas dentro de la correspondiente partida de inversiones de la Sociedad en la liquidación presupuestaria, han sido las siguientes:

	Inversiones anuales en Miles de PTA
1990	13.832
1991	25.776
1992	9.263
<u>TOTAL</u>	<u>48.871</u>

Como consecuencia de estas inversiones queda en Túnez un conjunto de activos fijos cuya valoración contable no ha sido posible verificar.

**Ante la proximidad del cierre de la obra y para llevar a cabo la liquidación de los derechos, obligaciones y bienes que se derivan, sería necesario, tal como ya recomendaba la Intervención General de la Generalidad, realizar un inventario detallado de los bienes ubicados en Túnez con la finalidad de poder contrastar los valores contabilizados con la existencia física y el grado de utilidad de los mismos.**

C) Verificación de los ingresos de los trabajos realizados, retenciones y deducciones en las certificaciones:

Los ingresos acumulados por obra certificada hasta 31 de agosto de 1992, y por tanto los contabilizados dentro del cierre del ejercicio 1992 de FC,SA, suben a 106.376 Miles de PTA.

Estos ingresos provienen de un total de 11 certificaciones, 10 de las cuales corresponden a 1991 y la onceava a enero de 1992. El pago de la décima, a pesar de certificarse en diciembre de 1991, no ha sido aprobado hasta enero de 1992.

El detalle de estas certificaciones es el siguiente:

CERTIFICACIÓN Núm.	FECHA APROBACIÓN DE LA CERTIFICACIÓN	IMPORTE EN DINARES
1	abril'91	121.245,720
2	mayo'91	168.923,000
3	julio'91	98.235,520
4	julio'91	86.291,100
5	agosto'91	81.477,280
6	septiembre'91	104.648,720
7	noviembre'91	57.993,000
8	diciembre'91	39.579,600
9	diciembre'91	72.655,810
10	enero'92	73.067,075
11	enero'92	42.670,840
<b>TOTAL</b>		<b>946.787,665</b>

Fuente: Elaboración propia en base a las certificaciones

El importe total de 946.787.665 Dinares corresponde, al cambio, a los 106.376 Miles de PTA recogidas en la cuenta de pérdidas y ganancias. La variación que en los ingresos por trabajos realizados hay entre las columnas de la cuenta de pérdidas y ganancias de agosto y diciembre, es originada por la variación en el tipo de cambio Dinar/PTA, y no porque entre estas fechas se hayan producido nuevas certificaciones.

Se han obtenido y revisado las mencionadas certificaciones observando que todas ellas han sido correctamente aprobadas y firmadas por los responsables correspondientes.

Se ha verificado también el cobro de las certificaciones aprobadas el año 1991 teniendo en cuenta las deducciones por retención en garantía de la buena ejecución de la obra y el reembolso del anticipo total recibido, recogidos en las propias certificaciones. Al tener en cuenta los importes de dichas retenciones y reembolsos, se ha podido verificar la concordancia entre los importes que por estos conceptos constan en las certificaciones y los importes de balance referentes a las cuentas "Clientes retenciones en garantía" del activo y "Anticipos de clientes" del pasivo. El importe de la cuenta "Clientes" de la columna de 31 de diciembre de 1992 hace referencia a las dos últimas certificaciones, que todavía no estaban cobradas en aquella fecha.

D) Caución para la obtención de anticipos:

Entre otros avales y cauciones que FC,SA tenía que constituir, el contrato contemplaba el referente a los anticipos. Si FC,SA

quería recibir los anticipos fijados en el artículo 10 del contrato (150.000 Dinares y el 10% del total del contrato minorados los 150.000 Dinares), tenía que constituir, por el mismo importe, una caución en forma de garantía bancaria emitida por un banco tunecino.

Una vez obtenido el anticipo, su reembolso (ya mencionado en el apartado c) anterior), se hizo mediante deducciones de un 10,85% sobre el total bruto de cada una de las certificaciones. En el momento en que el Ministerio de Agricultura de Túnez llega a la situación en que decide rescindir el contrato, ejecuta el total de la garantía que la Sociétés Tunisienne de Banque (S.T.B.) tiene a favor de FC,SA y ésta contabiliza el importe, 65.663 Miles de PTA en el activo cuando en realidad su posición respecto a S.T.B. es de acreedor, es decir, de pasivo. Teniendo en cuenta que no se ha dispuesto de documentación que soporte y explique la situación referente a la ejecución de la caución para obtención de anticipos, habría que dejar claro que:

\* Si el Ministerio de Agricultura ejecuta la caución que la Sociétés Tunisienne de Banque (S.T.B.) había emitido en favor de FC,SA, hay que suponer que FC,SA quedaba en posición acreedora respecto a S.T.B. y por tanto, el importe de 65.663 Miles de PTA tiene que contabilizarse en el pasivo y no en el activo como hace FC,SA.

\* Si FC,SA ya ha pagado a S.T.B. el total de la caución ejecutada por el mencionado Ministerio, ya no existe ningún derecho ni ninguna obligación en relación a la ejecución de la caución y consecuentemente, en contabilidad no ha de aparecer importe alguno en el activo ni en el pasivo referente a este hecho.

Además, siendo el motivo de la caución la recepción de los anticipos por parte de FC,SA, se tendría también que aclarar por qué el Ministerio de Agricultura de Túnez ejecutó la caución por 65 MPTA y no solamente por la parte del anticipo pendiente de recuperar mediante deducción en las certificaciones (=58 MPTA). Esta parte del anticipo corresponde a la contabilizada en el pasivo como "Anticipos de clientes" y se tendría que regularizar una vez aclarados todos los temas relacionados con la caución, su ejecución y los anticipos.

**Con el fin de evitar problemas contables a la hora de la liquidación de la obra de Túnez, es necesaria una regularización contable en las cuentas relacionadas con la ejecución de la mencionada caución que esté sustentada por la documentación soporte adecuada.**

E) Contabilización del coste del asesor:

En relación a la obra de Túnez, FC,SA es asesorada por una persona que, dado el conocimiento que tiene del país, también realiza ciertas tareas de control y seguimiento de la obra. El coste que para la Sociedad representa el asesor se contabiliza en la subcuenta #604 "Gastos generales de obras" dentro de la cuenta de gasto "Trabajos forestales" de la cuenta de pérdidas y ganancias, cuando queda claro que los gastos del asesor de la obra de Túnez son imputables directamente a la propia obra.

**Aparte de que en este Informe se haya recomendado otro criterio para la contabilización de los ingresos y gastos de las obras, siguiendo el criterio contable de FC,SA, y para mantener el principio de homogeneidad, la Sociedad tendría que imputar estos gastos a la cuenta de periodificación de activo de la obra de Túnez. (De acuerdo con lo que se señala en anteriores recomendaciones, hay que contabilizarlo en la cuenta de pérdidas y ganancias, dentro de la cuenta de gastos de "Trabajos de terceros").**

**Además, es necesario que extracontablemente (base para una futura contabilidad analítica o de costes) se imputen a las diferentes obras los gastos recogidos en la subcuenta #604 "Gastos generales de obras".**

F) Provisión por insolvencias Zakhama:

Pese a las referencias que indirectamente había recibido FC,SA del Sr. Zakhama, éste no ha resultado ser la persona indicada para ser el representante de la Sociedad en Túnez.

FC,SA y el mencionado representante habían pactado que este último recibiría un porcentaje de comisión sobre cada una de las certificaciones de obra cobradas. Con el atraso de las obras, con lo cual no se originaban certificaciones, se le concedieron unos anticipos a cuenta de las comisiones. Además, el Sr. Zakhama realizó pagos con cheques a cargo de las cuentas de FC,SA de Túnez que no han sido reconocidos por la Sociedad. Todo esto ha originado una deuda de unos 15 MPTA que, reconocida su incobrabilidad, FC,SA ha tenido que dotar en un fondo de provisión por insolvencias. A pesar de esto, se observa en el balance que, al respetar el criterio seguido por los profesionales tunecinos, la provisión no cubre la totalidad del importe deudor.

**En casos como este en que la incobrabilidad de la deuda es manifiesta la provisión debe cubrir el 100% del importe.**

Además de un seguimiento estricto de la obra, también es necesario que, para cualquier obra lejana o en el extranjero en el que se determine un representante, se establezca un control directo desde la sede central en Barcelona que impida cualquier operación sin su aprobación directa.

G) Carta de recomendaciones de AAT:

Se ha obtenido la carta de recomendaciones que la auditoría envía al responsable de FC,SA en Túnez en relación a los estados financieros de la obra a 31 de agosto de 1992. Esta carta hace referencia a los importes que en el balance y cuenta de pérdidas y ganancias están en la columna de dicha fecha y en la subcolumna de Túnez de los cuadros del inicio del epígrafe 2.4.3.

Los 6 puntos que AAT constata en la Carta de Recomendaciones como "anomalías o insuficiencias a regularizar de cara a hacer posible el posterior cierre del ejercicio 1992" son los siguientes:

"1.- Las retenciones en origen, al tipo legalmente establecido del 5%, sobre ciertos alquileres, comisiones (Zakhama), asignaciones (H. Khalfallah) y honorarios (ingeniero-consejo Arnaoudoff, abogado, ...) no han sido efectuadas. Deben recordar que su sociedad tiene la obligación de retenerlas y transferirlas al Tesoro con las declaraciones de retenciones en origen.

2.- Existen determinados gastos que no están apoyados por la documentación soporte justificativa. Están pendientes de presentación:

- Nota de honorarios del abogado del primer semestre de 1992 por 1.500.000 Dinares.
- Nota de gasto Sr. Mur 940.800 Dinares.

3.- El exceso recibido del cheque núm. 525364 de 269.545 Dinares queda pendiente de regularizar.

4.- Las cuentas de transferencias de fondos (Dinares y Pesetas) están por regularizar en el curso de los próximos meses.

5.- Con la finalidad de simplificar los saldos de las cuentas siguientes, rogamos procedan a su regularización:

- Depósitos y cauciones;
- Proveedores, anticipos sobre pedidos;
- Cargas a pagar 1991;
- Caja Sejnane.



6.- Las remuneraciones al personal eventual del ejercicio 1991 y de los ocho primeros meses de 1992 (17.525.108 Dinares) no se han sometido a las retenciones fiscales y sociales correspondientes."

No se ha podido disponer de la carta de recomendaciones posterior que hubiera permitido verificar el cumplimiento de las recomendaciones anteriores. Además, como ya se ha dicho, la documentación justificativa está en las oficinas de FC,SA en Túnez. En Barcelona se dispone, solamente, de determinados documentos que no nos han permitido verificar el seguimiento o no de estas recomendaciones.

## 2.5. FISCALIZACIÓN DE OTRAS PARTIDAS DE LOS ESTADOS FINANCIEROS

### 2.5.1. TESORERÍA

Nuestro trabajo se ha realizado mediante la revisión de los arqueos de caja, de las conciliaciones bancarias y de los extractos bancarios.

A continuación se presentan los resultados obtenidos para cada partida:

#### a) Caja:

##### 1.- Caja central

FC,SA tiene un saldo de caja de 400 Miles de PTA, que es en realidad un saldo en una cuenta corriente del Banco de Santander. Hay que decir que esta cuenta corriente tiene como titular el Jefe de Administración de FC,SA.

**Dado que este saldo corresponde realmente a una cuenta corriente en un banco, FC,SA tiene que reclasificar contablemente esta cuenta, de caja a bancos.**

**Además, es necesario que el titular de la cuenta corriente que actúa como fondo fijo de caja, sea FC,SA y no el Jefe de la Administración.**

**Como personas autorizadas, puede designarse al Jefe de Administración hasta un límite, y a partir de este, dos personas de forma conjunta y solidaria, que pueden ser el Jefe de Administración y el Director General.**

Cabe decir que con posterioridad, FC,SA ha cancelado esta cuenta corriente a nombre del Jefe de Administración y hace servir otra, cuyo titular sí es FC,SA.

## 2.- Cajas de los viveros

En cada vivero existe una cuenta corriente a nombre del encargado de cada vivero, el cual funciona como un fondo fijo de caja. Consideramos correcto que cada vivero tenga una cuenta corriente para tener el efectivo diario necesario, y que este esté regulado mediante el procedimiento de fondo fijo.

Sin embargo, hay que hacer las siguientes observaciones:

- Estas cuentas corrientes están a nombre de los encargados de cada vivero.
- El control que lleva FC,SA mediante la realización de conciliaciones, no se realiza de forma periódica (Ver punto 3.- de este epígrafe)
- Hay momentos en que el saldo medio es superior al previamente fijado como saldo máximo.
- FC,SA tiene contabilizadas estas cuentas corrientes dentro de la cuenta de caja.

**Es necesario que la titularidad de las cuentas corrientes que actúan como fondo fijo de caja de los diferentes viveros, sea de FC,SA, y no de los encargados de los viveros.**

**Como personas autorizadas pueden designarse los encargados de cada vivero hasta un límite, y a partir de éste dos personas de forma conjunta y solidaria, que pueden ser el responsable del vivero y el Jefe de Administración o el Director General.**

Se ha observado, con posterioridad, para el ejercicio 1994, como la titularidad de las mencionadas cuentas ya es de FC,SA.

**Además, se tienen que realizar las conciliaciones bancarias de forma periódica. (ver punto 3.-)**

Sería bueno que los responsables tuvieran firma autorizada hasta un límite y que internamente se acordara un límite de gasto mensual. A partir de estos límites tendría que decidir el Director General sobre la conveniencia o no de este gasto, más aún teniendo en cuenta que generalmente se trata de contratación de personal temporal.

Dado que estos saldos corresponden realmente a cuentas corrientes bancarias, FC, SA tiene que reclasificar contablemente esta cuenta, de caja a bancos.

b) Bancos:

### 3.- Conciliaciones bancarias

#### A) Fechas de las conciliaciones bancarias y periodicidad en su realización:

En la mayoría de las conciliaciones bancarias se observa que las fechas de los saldos a conciliar (saldos de entidades bancarias y saldos contabilizados por FC,SA) no coinciden. Esto no es correcto dado que entre las dos transcurre un tiempo durante el cual pueden producirse operaciones por parte del banco y no por la empresa o al revés. Por tanto, lo que FC,SA intenta conciliar son saldos no homogéneos.

Además, se observa que las conciliaciones bancarias no se hacen mensualmente, sino que a veces hay un período de tiempo de hasta nueve meses desde la última conciliación.

**Recomendamos que la preparación de las conciliaciones bancarias:**

- **Se fundamente en saldo a conciliar de la misma fecha. De otra forma la heterogeneidad temporal de los dos saldos hace perder toda su utilidad.**
- **Se realice de forma periódica de manera que permita a FC,SA llevar a cabo las gestiones pertinentes en un período de tiempo adecuado para la resolución de las desviaciones que puedan surgir.**

Referente a este aspecto, hay que señalar que durante el ejercicio 1993 se ha observado una periodicidad mensual en la preparación de las conciliaciones bancarias.

#### B) Mejora de los procedimientos y del control interno en relación a las partidas de conciliación:

Hemos encontrado alguna conciliación en que aparecen partidas de una cierta antigüedad. Algunas de ellas, de hasta dos años. Entre otros motivos cabe destacar:

- El atraso en la realización de la tarea de aclaración posterior y seguimiento de las partidas a conciliar.
- Falta de comunicación de las discrepancias al banco.
- Falta de justificantes de partidas originadas en los viveros, principalmente de gastos, que quedan en los viveros sin llegar a la Sede Central que es donde se tienen que contabilizar.

2. FISCALIZACIÓN ECONÓMICO-FINANCIERA

- Falta de comunicación al departamento de contabilidad de una compra o gasto realizado por parte de otro departamento.

Recomendamos a FC,SA que, después de la preparación de las conciliaciones bancarias, se proceda periódicamente a la limpieza de las partidas de conciliación, comunicando las discrepancias al banco para solucionarlas. Es necesario no atrasar esta actuación por el hecho de que, cuanto más tarde se intenten aclarar, más difícil es encontrar la solución.

Se necesita también una importante mejora del control interno, en concreto en relación a la coordinación de los diferentes departamentos y viveros con el departamento de contabilidad. Por esto es imprescindible una seria verificación de las autorizaciones de compra y gasto, para evitar determinadas transacciones realizadas con el total desconocimiento del departamento de contabilidad.

En relación a este aspecto, hay que decir que a partir de 1993, se está efectuando un esfuerzo en este sentido.

4.- Contabilización de la póliza de crédito: FC,SA tiene contabilizada la póliza de crédito de tiene concedida por "La Caixa" de la siguiente manera:

- . El límite concedido en negativo en el activo
- . En el activo la parte dispuesta
- . En el pasivo también por el límite de la póliza

Es decir:

	Miles de PTA
Tesorería	100.000
Tesorería	(90.945)
Deudas con entidades de crédito	(100.000)
<u>Total saldo</u>	<u>(90.945)</u>

El Plan General de Contabilidad, en relación a las deudas no comerciales dice que las cuentas de crédito figurarán en el balance por el importe que se haya dispuesto, sin perjuicio de la información sobre el importe disponible que se tenga que consignar en la Memoria.

Respecto a la información que es necesario incluir en la Memoria, hay que indicar el importe disponible en las pólizas de crédito concedidas a la empresa, con sus límites respectivos.

Y en relación a la cuenta contable que incluye este tipo de deuda, es la #5201 "Deudas a corto plazo por crédito dispuesto", y define su contenido como las deudas por cantidades dispuestas en póliza de crédito.

Por tanto, la contabilización realizada por FC,SA en relación a la póliza de crédito de "La Caixa" no se adecua a las normas del Plan General de Contabilidad.

**Recomendamos a FC,SA la contabilización de la póliza de crédito según lo señalado por el Plan General de Contabilidad.**

### 2.5.2. ÁREA FISCAL

El detalle de los saldos activos y pasivos con las Administraciones Públicas a 31 de diciembre de 1992 es el siguiente:

CUENTAS DE ACTIVO	Miles de PTA
Hacienda Pública, deudora por IVA	1.602
Hacienda Pública, IVA soportado	24.965
Hacienda Pública, deud. por retención intereses:	
Retenciones ejercicio 1991	1.601
Retenciones ejercicio 1992	500
Crédito pérdida a compensar ejercicio 1991	356
Crédito pérdida a compensar ejercicio 1992	7.574
HP, IVA soportado diferido deducible	1.641
<b>TOTAL CUENTAS DE ACTIVO</b>	<b>38.239</b>
CUENTAS DE PASIVO	Miles de PTA
Hacienda Pública, acreed. por concep. fiscales	2.738
Organismos de la Segur. Social, acreedoras:	
Cuotas Seg. Social Régimen General	1.281
Cuotas Seg. Social Régimen Agrario	441
Primas por accidente Rég. Agrario (1992)	2.142
Seguridad Social de Túnez	90
Hacienda Pública IVA transferido	37.465
Impuesto sobre beneficios diferido	1.090
<b>TOTAL CUENTAS DE PASIVO</b>	<b>45.247</b>

Hemos obtenido la documentación referente a las liquidaciones del ejercicio por IRPF, IVA y Seguridad Social, y analizado su correcto cálculo y pago dentro de los plazos fijados, así como la corrección del pasivo registrado al cierre del ejercicio.

### IRPF

En relación al IRPF, se han comparado las bases declaradas de los cuatro trimestres con las bases resultantes de contabilidad ("gastos de personal" según la cuenta de explotación, y aquellos gastos incluidos dentro de "gastos generales" correspondientes también a personal), para verificar si la entidad está declarando todas las retribuciones y practicando la retención correspondiente en base a la normativa legal aplicable.

Se ha hecho el resumen de las bases resultantes de contabilidad según los detalles mensuales de gastos de personal, las facturas de profesionales independientes, las liquidaciones de dietas de Consejeros y los comprobantes de jornaleros. Respecto a éstos últimos, hay que decir que no aparecen en los detalles mensuales y que además no tienen contrato laboral.

Los gastos correspondientes a jornaleros se contabilizan dentro de "Gastos Generales" y a algunos de ellos se les practican retenciones en concepto de IRPF y a otros no. Según el reglamento del IRPF, artículo 149,1.c, cuando se trate de trabajadores manuales que perciban sus retribuciones por jornales diarios, sin relación permanente con la empresa, el porcentaje de retención será el que se derive de multiplicar por 100 el importe de un jornal diario de los que percibe el trabajador. Según este artículo, y teniendo en cuenta que en las tablas de retención de IRPF vigentes el importe mínimo a partir del cual se tiene que empezar a retener es de un millón de pesetas, quiere decir que se les tendría que retener a aquellos jornaleros que tengan un jornal superior a 10.000 PTA.

Dado que hemos verificado que los jornales medios son de 4.300 a 4.500 PTA por día, y el máximo es de 5.500 PTA por día, no procede a hacer retención. Según comentarios de los responsables de FC,SA, los trabajadores eventuales no tienen que estar sujetos a la retención del IRPF, y se trata de un error el hecho de que a algunos de ellos se les haya practicado.

**FC,SA tendría que aplicar los límites de retención del Reglamento de IRPF por igual para todos los jornaleros.**

### IVA

En relación al ejercicio 1992 se han obtenido:

- \* Las cuatro declaraciones trimestrales de IVA
- \* Los archivadores de facturas recibidas y facturas emitidas

- \* Los libros de IVA soportado y repercutido (listado resumen de las facturas recibidas y emitidas)

En base a esta documentación se han realizado las pruebas de auditoría necesarias para verificar su intercorrelación.

**A)** En la revisión de las declaraciones trimestrales se ha encontrado que:

- La correspondiente al primer trimestre ha resultado a pagar por un importe de 11.115 Miles de PTA y ha sido presentada, haciéndose el correspondiente ingreso a favor del Tesoro Público, dentro del plazo legalmente establecido.

- Las del segundo y tercer trimestre han resultado a favor de FC,SA por 2.813 Miles de PTA y 1.602 Miles de PTA, respectivamente. Ambas declaraciones han sido presentadas dentro del plazo legalmente establecido.

- La declaración del cuarto trimestre presenta un saldo de liquidación de 10.898 Miles de PTA a pagar. El importe de liquidación de esta declaración queda reflejado en el balance a 31 de diciembre de 1992 separadamente y tal como se ha recogido en el inicio de este epígrafe por los siguientes conceptos e importes:

\* Activo:

1.602 Miles de PTA correspondientes al importe a compensar procedente de la declaración del tercer trimestre.

24.965 Miles de PTA de importe a deducir por IVA soportado del propio trimestre.

\* Pasivo:

37.465 Miles de PTA de cuota de IVA devengado, es decir, repercutido, de este cuarto trimestre.

**La contabilización por separado que hace FC,SA de las posiciones deudoras y acreedoras que resulten de la declaración del cuarto trimestre, puede considerarse correcta teniendo en cuenta que al cierre del ejercicio todavía no se ha presentado la liquidación. Pero hay que tener en cuenta que, tratándose de los diferentes componentes de un mismo hecho impositivo y para dar más claridad a las cuentas, conviene presentar los derechos y obligaciones con Hacienda Pública por el IVA por el saldo final, en este caso acreedor de 10.898 Miles de PTA. Esta contabilización también la**

**recomienda la Intervención General en su informe de auditoría financiera correspondiente al ejercicio 1992.**

**B)** El concepto de activo de "Hacienda Pública, IVA soportado diferido deducible", que a 31 de diciembre de 1992 sube a 1.641 Miles de PTA, es el IVA soportado correspondiente a las cuotas pendientes de pago del contrato de leasing de dos tractores FIAT adquiridos en 1991 para la obra de Túnez, y de los contratos de leasing realizados en 1992 (Véase el epígrafe 2.6.3.). Su contrapartida al pasivo resulta de incluirse en las cuotas pendientes, contabilizadas a acreedores, este IVA a pagar.

Aunque existe otro leasing contratado en el año 1991 (Citroen-XM), al tratarse de un vehículo no directamente relacionado con la actividad de la empresa, su IVA no es deducible y queda incluido en la contabilización del coste del bien dentro del inmovilizado inmaterial.

FC,SA contabiliza, desde el momento de la firma del contrato, todo el IVA a pagar como más importe de las cuotas en las cuentas de acreedores a largo plazo o a corto plazo, con contrapartida en el activo dentro de la cuenta "HP IVA soportado diferido deducible". Esto aduciendo que se han firmado letras de las cuotas y que en estas se ha incluido el IVA.

Esta contabilización hace que, cada vez que se produce una variación en el tipo de IVA (como ha sido el caso del ejercicio 1992 en que ha pasado del 12% al 13%) se tengan que ajustar los importes en las dos cuentas mencionadas. FC,SA ajusta, pero, solamente la diferencia de IVA de la cuota en el momento que vence.

**Desde un punto de vista fiscal el criterio más aceptable es el de no contabilizar el IVA hasta que no se devengue y por tanto, hasta el momento del pago de cada cuota, todo y que el PGC admite también el criterio aplicado por FC,SA.**

Al no optar por este criterio sino por el de contabilizar el IVA desde el inicio de la operación, FC,SA tiene que mantener la homogeneidad de su criterio y realizar el ajuste de los importes de las cuentas de "Acreedores" y "HP IVA soportado diferido deducible" en el momento de producirse la variación del tipo de IVA y para todas las cuotas que todavía están pendientes.

**C)** Se ha procedido a conciliar los importes presentados por FC,SA como bases imponibles en las declaraciones trimestrales de IVA con aquellos que, recogidos en el balance o en la cuenta de pérdidas y ganancias, tienen que haber formado parte de esas bases imponibles.



El resultado de esta conciliación ha sido satisfactorio en relación a la base declarada de IVA repercutido, pero no ha sido así en lo que al IVA soportado se refiere.

No ha sido posible, pues, conciliar los importes contabilizados (gastos e inversiones) que son base del IVA soportado, con la base que por estos conceptos se presenta en la declaración. En concreto, la diferencia de base de IVA soportado, que no ha sido justificada por parte de los responsables de FC,SA sería de unos 65 MPTA declarados de menos, los cuales podrían suponer una deducción a favor de FC,SA de alrededor de 5 a 8 MPTA.

El resultado no satisfactorio de nuestra conciliación no asegura, sin embargo la incorrección de las declaraciones de IVA hechas por FC,SA 1993.

**Así, aunque los responsables de FC,SA aseguran el correcto control para conciliar las facturas emitidas y recibidas con las bases de declaración surgidas del programa informático, hay que implantar un nuevo procedimiento de mejora del control interno que consista en cuadrar trimestralmente las bases declaradas con los importes contables de aquellas cuentas del balance y de la Cuenta de Pérdidas y Ganancias que recogen conceptos gravados con el IVA.**

Además, se ha podido observar como determinados proveedores de material de consumo para viveros (semillas, abonos, estiércol) presentan a FC,SA una factura en un trozo cualquiera de papel y por un importe total que especifica que ya incluye el IVA. Este tipo de factura no las ha tenido en cuenta FC,SA dentro del libro de IVA ni a la hora de hacer la declaración del impuesto.

**A pesar de tratarse de importes de escasa cuantía, que no explican la diferencia en la conciliación mencionada, hay que solicitar a todos los proveedores una completa y correcta elaboración de sus facturas para poderlas tener en cuenta y que sean cuotas deducibles a la hora de hacer la declaración del IVA.**

#### IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES

Las cuentas de Hacienda Pública, deudora por retención de intereses, de los ejercicios 1991 y 1992 corresponden a las retenciones practicadas por las entidades bancarias, por los rendimientos por intereses. FC,SA ha pedido su devolución, tanto para el ejercicio 1991 como para 1992.

Reconocimiento del crédito fiscal por pérdidas:

En relación a las pérdidas de los ejercicios 1991 y 1992, FC,SA ha reconocido un crédito fiscal por el 35% del importe de las pérdidas.

2. FISCALIZACIÓN ECONÓMICO-FINANCIERA

Este crédito está contabilizado en las cuentas de activo con administraciones públicas, "Crédito pérdida a compensar de los ejercicios 1991 y 1992", por un importe de 356 y 7.574 Miles de PTA respectivamente.

Este procedimiento se aplica cuando hay la previsión de que, en los próximos cinco años, la Sociedad generará los beneficios fiscales suficientes como para compensar estas bases imponibles negativas.

El detalle de estos créditos es:

Ejercicio crédito fiscal	Año de plazo	Importe del crédito fiscal	Base imponible
91	97	356	(1.017)
92	98	7.574	(21.639)
		7.930	(22.656)

(NOTA: Las cantidades son en miles de PTA)

FUENTE: Elaboración propia con datos de FC,SA

Este crédito fiscal queda en parte compensado por el importe del impuesto diferido que se reconoce por las diferencias temporales producidas por la desigualdad entre la amortización financiera y la amortización técnica de los bienes en contrato de arrendamiento financiero. (Véase análisis de estas diferencias en el epígrafe 2.6.3. de Bienes en Régimen de Arrendamiento Financiero).

El detalle de este impuesto diferido es:

Diferencia de amortización	Importe de la diferencia	Impuesto diferido
Ejercicio 91	831	291
Ejercicio 92	2.283	799
		1.090

(NOTA: Las cantidades están en Miles de PTA)

FUENTE: Elaboración propia a partir de datos de FC,SA

El importe global de 1.090 Miles de PTA está contabilizado en la cuenta "Impuesto sobre beneficios diferido" de las cuentas de Pasivo de Administraciones Públicas.

En relación al sentido económico del reconocimiento contable del crédito fiscal por pérdidas, el Plan General de Contabilidad dice en el apartado de "Normas de Valoración":

"De acuerdo con el principio de prudencia, sólo contabilizará en las cuentas #4740 y #4745 (Impuesto sobre beneficios anticipados y crédito por pérdidas a compensar del ejercicio), los impuestos anticipados y créditos impositivos, cuya realización futura esté razonablemente asegurada, y se darán de baja aquellos otros sobre los cuales haya dudas lógicas sobre su futura recuperación."

Queda claro, pues, que es necesario una seguridad sobre la recuperabilidad de estas bases imponibles negativas, para poderse reconocer el crédito fiscal.

Si analizamos la evolución de los resultados de FC,SA desde su constitución:

	1988	1989	1990	1991	1992
Beneficio (pérdida)	(1.033)	6.553	(418)	(121)	(12.581)

(Nota: Los importes están en Miles de PTA)

Se observa que la Sociedad ha estado en situación de pérdidas excepto en el ejercicio 1989.

**En la medida en que no fuera clara la generación de beneficios suficientes en los próximos 5 años, para poder compensar estas pérdidas fiscales, se tendrían que regularizar estos créditos fiscales por pérdidas, con cargo a la cuenta de pérdidas y ganancias, por un importe global de 22,7 MPTA.**

### 2.5.3. DERECHOS SOBRE BIENES EN RÉGIMEN DE ARRENDAMIENTO FINANCIERO

Los importes que para este concepto aparecen en el activo del balance de FC,SA a 31 de diciembre de 1991 y 1992, provienen de los siguientes contratos de leasing:

2. FISCALIZACIÓN ECONÓMICO-FINANCIERA

Bien objeto del leasing	Compañía Arrendadora	Fecha del contrato	31-12-92	31-12-91
Citroen-XM	GDS-Leasinter	marzo'91	3.849	3.849
2 tractores FIAT	GDS-Leasinter	septiem.'91	6.182	6.182
Camión Nissan	GDS-Leasinter	marzo'92	3.187	0
Nissan-Patrol	Mapfre-Leasing	mayo'92	2.600	0
Nuevo equipo informático	Mapfre-Leasing	mayo'92	2.658	0
<b>TOTAL</b>			<b>18.476</b>	<b>10.031</b>

(Nota: Los importes están en Miles de PTA)

Fuente: Memoria de FC,SA del ejercicio 1992

Adicionalmente existe otro contrato de leasing con GDS-Leasinter para la compra de 3 tractores Carterpillar destinados a la obra de Túnez, de fecha agosto 1990 y vencimiento agosto de 1993. Este contrato, dado que se firmó con anterioridad a 1991, tenía que tener una adecuación contable determinada tal como establece el Nuevo Plan General de Contabilidad, que dados posibles opciones para dicha adecuación.

FC,SA se limita a activar las cuotas pendientes de vencer, como "Gastos a distribuir en diversos ejercicios" dentro del apartado "Leasings antes del nuevo PGC", pero sin diferenciar la parte de amortización de capital de la del coste financiero. Esta diferenciación la recogen, de una manera u otra, las dos opciones establecidas por el Nuevo Plan General Contable. El importe así contabilizado por parte de FC,SA, suma a 31 de diciembre de 1992 un total de 6.985 Miles de PTA, con contrapartida en el pasivo por el mismo importe como acreedores comerciales a corto plazo, formando parte de las "Deudas representadas por efectos a pagar".

**La contabilización de los leasings contratados antes de 1991 se deben ajustar a una de las dos opciones que para este caso concreto determina el Nuevo Plan General de Contabilidad.**

En relación a cada uno de los arrendamientos financieros contratados a partir de 1991, y en base a los contratos con las compañías arrendadoras se ha hecho un análisis para verificar la correcta contabilización relacionada con la activación, los intereses, el IVA, la amortización de cuotas, etc.

El resultado de este análisis ha resultado en líneas generales satisfactorio. A pesar de esto hay que resaltar que:

\* Para el caso concreto del Camión Nissan no coinciden los importes de lo que ha activado FC,SA en el inmovilizado inmaterial (3.187 Miles de PTA) y lo que hay en el contrato con GDS-Leasinter (3.267 Miles de PTA).

**Hay que activar los derechos sobre bienes en régimen de arrendamiento financiero por el importe al contado del bien que está claramente fijado en el contrato con la compañía arrendadora.**

\* Se ha revisado el cálculo de las diferencias temporales de los ejercicios 1991 y 1992 que hay que tener en cuenta en la declaración del Impuesto sobre Sociedades de cada uno de los ejercicios. Estas se originan por la diferencia existente entre la amortización financiera de los contratos y la amortización técnica de los bienes. Hay que mencionar que del cálculo efectuado por esta Sindicatura de Cuentas, se desprende una diferencia temporal de 2.351 Miles de PTA y 831 Miles de PTA para los ejercicios 1992 y 1991 respectivamente, mientras que las declaraciones que por estos dos ejercicios presenta FC,SA recogen por este concepto los importes de 2.283 y 831 Miles de PTA.

**Es necesario un mayor cuidado a la hora de realizar los cálculos de las diferencias temporales que fiscalmente originan los leasings. El cálculo de la amortización financiera se debe calcular de acuerdo con los importes de la parte de amortización de las cuotas vencidas durante el ejercicio.**

\* El estudio de cada uno de los mencionados contratos, incluyendo en este caso el firmado el año 1990, originan un coste financiero total en el ejercicio 1992 de 3.963 Miles de PTA. FC,SA contabiliza este importe desglosado en 1.125 Miles de PTA en una cuenta de gastos financieros, mientras que el resto, 2.838 Miles de PTA, correspondientes a los contratos de los 2 tractores FIAT y de los 3 tractores Carterpillar, los incluye en la cuenta de "Gastos generales de ejecución de obras" dentro de los gastos por trabajos forestales. En esta última cuenta también se incluyen los gastos que el contrato de los 2 tractores FIAT acumula en cada cuota mensual en concepto de seguro del bien y que suben anualmente a 55 Miles de PTA.

**Como ya se ha recomendado en otros epígrafes de este Informe, las cuentas se tienen que presentar en base a una contabilidad por conceptos según la clasificación del PGC y, además, a la hora de diseñar una contabilidad analítica habrá que evitar la existencia de cuentas genéricas como "Gastos generales de obras".**

## 2.5.4. FINANCIACIÓN OBTENIDA DE ENTIDADES FINANCIERAS

FC,SA tiene, durante el ejercicio 1992 una línea de crédito de "La Caixa" y un préstamo del Instituto Catalán de Crédito Agrario (ICCA)

2.5.4.1. Crédito de "La Caixa"

La financiación de esta línea de crédito y sus sucesivas renegociaciones de plazo e importe se pueden resumir como sigue:

<u>PERÍODO</u>	<u>LÍMITE DE CRÉDITO (PTA)</u>
Del 26-9-91 al 15-1-92	50.000.000
Del 15-1-92 al 11-5-92	85.000.000
Del 11-5-92 al 27-11-92	50.000.000
Del 27-11-92 al 19-1-93	100.000.000
Del 19-1-93 al 27-2-93	120.000.000
Del 27-2-93 al 26-5-93	50.000.000
Del 26-5-93 al 31-5-94	135.000.000

Fuente: Elaboración propia de acuerdo con las pólizas de crédito de "La Caixa" y otra documentación interna de FC,SA.

La contabilización en el balance de FC,SA de esta línea de crédito se ha hecho por el límite a 31 de diciembre de 1992, 100 MPTA, en la cuenta de pasivo "Deudas con entidades de crédito" (incluida en los acreedores a corto plazo" y también por el mismo límite en el activo y con signo negativo dentro de las cuentas de "Tesorería" donde, adicionalmente, se contabiliza el importe dispuesto de esta línea de crédito. **Véase el análisis de esta contabilización en el epígrafe 2.6.1. "Tesorería" de este Informe.**

Como resultado de la disposición del crédito, FC,SA contabiliza para el ejercicio 1992 unos intereses de 618 Miles de PTA en la Cuenta "Intereses deudas corto plazo empresas del grupo" y de 1.213 Miles de PTA en la cuenta "Intereses deudas corto plazo otras empresas".

**La contabilización de los intereses originados por el crédito de "La Caixa" tiene que homogeneizarse en una misma cuenta. En este caso lo más apropiado sería hacerlo en la cuenta de "Intereses deudas corto plazo entidades financieras".**

La contabilización por parte de FC,SA de los intereses del crédito de "La Caixa" en la cuenta de pérdidas y ganancias del ejercicio 1992 incluye el total de los intereses del período de

disposición que va de septiembre '91 a enero '92, pero no incluyen los devengados desde noviembre '92.

**En relación a los mencionados intereses se tienen que calcular las correspondientes periodificaciones y contabilizar en la cuenta de resultados siguiendo el principio contable de devengo y no en la fecha de liquidación de los intereses.**

Generalizando esta recomendación, y dado que los únicos conceptos objeto de periodificación por parte de FC,SA son los gastos e ingresos de las obras en curso de ejecución (ver el epígrafe 2.3.3) hay que recomendar que todos aquellos conceptos susceptibles de periodificación (seguros, intereses a cobrar o pagar, etc.) se contabilice periodificando cuando corresponda hacerlo.

#### 2.5.4.2. Préstamos del ICCA

El ICCA concedió el 30 de julio de 1990 un préstamo a FC,SA de 55 MPTA al 15,50% de interés nominal, 17,01% T.A.E., a devolver en 8 cuotas trimestrales desde noviembre de 1990 a agosto de 1992.

A mediados de 1991, problemas de tesorería obligaron a FC,SA a pedir al ICCA una modificación del cuadro de amortización (lo que evitaba en aquel momento el pago de la parte de amortización de capital de la cuota de agosto '91) y que fue aprobada por la Comisión de Crédito del ICCA el 24 de julio de 1991.

En base al último cuadro de amortización se ha verificado la correcta contabilización y los pagos a realizar en el ejercicio 1992 observando que:

a) la parte de intereses de la cuota que vence en febrero '92 se contabiliza dentro del ejercicio 1992 incluyendo los devengados desde noviembre '91.

b) los intereses del préstamo se han contabilizado dentro de la cuenta de pérdidas y ganancias "Intereses deudas largo plazo otras empresas" y los correspondientes a los de las tres cuotas que vencen durante 1992 han sido debidamente pagados.

La parte de amortización de capital de la cuota que vencen en agosto '92 no se ha pagado sino que ha quedado absorbida por el nuevo préstamo del ICCA firmado el 30 de julio de 1992. Éste, por un importe de 85 MPTA, es a un tipo nominal del 13,50%, 14,51% T.A.E., a devolver en 16 cuotas trimestrales desde octubre de 1992 hasta julio de 1996.

## 2. FISCALIZACIÓN ECONÓMICO-FINANCIERA

Los intereses devengados por este nuevo préstamo referente al período de noviembre a diciembre de 1992 no se han contabilizado dentro del ejercicio 1992 sino que se ha hecho en el momento de la liquidación trimestral de enero'93. Además, se ha verificado el pago de la primera cuota, que vence en el ejercicio 1992, de este nuevo préstamo, cuyos intereses se han contabilizado como "Intereses deudas largo plazo otras empresas".

**En relación a las observaciones a) y b), así como por lo que se ha descrito en el anterior párrafo hay que recomendar, como ya se ha hecho para el crédito de "La Caixa", una correcta periodificación de los intereses con el fin de respetar el corte temporal al cierre de cada ejercicio, así como una homogeneización en la contabilización de estos intereses; en este caso preferiblemente en la cuenta "Intereses deudas largo plazo entidades financieras".**

Adicionalmente se ha verificado la correcta contabilización y desglose entre el largo y el corto plazo, de las cuotas pendientes de este préstamo a 31 de diciembre de 1992.

En relación al crédito de "La Caixa" y al préstamo del ICCA véase las consideraciones que de carácter presupuestario se hacen en los apartados b) del epígrafe 3.3.1 y d) del epígrafe 3.3.2. de este Informe.

### 2.5.5. ÁREA DE PERSONAL

El detalle de la cuenta de gastos de personal de la cuenta de pérdidas y ganancias es el siguiente:

CONCEPTO	1992	1991
Sueldos, salarios y asimilados	96.585	78.344
Cargas sociales	28.664	21.605
TOTAL GASTOS DE PERSONAL	125.249	99.949

Nota: Los importes están en Miles de PTA

En el concepto de Cargas Sociales se incluye:

CONCEPTO	1992
Seguridad Social a cargo de la empresa	23.046
Dietas de manutención y alojamiento	2.439
Gastos de traslado	2.712
Dietas de los consejeros	467
TOTAL CARGAS SOCIALES	28.664

Nota: Los importes están en Miles de PTA



Nuestro trabajo se ha basado en el análisis de la documentación que tiene FC,SA en relación a gastos de personal, verificando su corrección y la aplicación de la legalidad en temas de IRPF contratación y Seguridad Social.

A) En lo que a las dietas de los Consejeros se refiere hemos verificado la existencia de los comprobantes de liquidación de las dietas, y que coinciden con el importe contabilizado.

B) En relación a la plantilla de FC,SA hay que decir que hay tanto personal adscrito al régimen agrario como personal adscrito al régimen general. Además, hay personal fijo, personal temporal y jornaleros, estos últimos sin contrato laboral.

FC,SA lleva como herramienta de control unos listados mensuales de personal distinguiendo entre:

- Personal de la sede central
- Personal de los viveros
- Personal de las obras

Y separando el personal de los viveros y de las obras entre:

- Personal funcionario
- Personal de régimen general fijo
- Personal de régimen general eventual
- Personal de régimen agrario fijo
- Personal de régimen agrario eventual

FC,SA contabiliza mensualmente los importes de estos listados en diversas cuentas:

- En relación al personal de la sede central y de los viveros: En la cuenta "Gastos de personal".
- En relación al personal de obras no cerradas: En la Cuenta de otros gastos de explotación, trabajos forestales.

Además, en relación a los jornaleros, hemos visto que, sin incluirlos en los listados mensuales, FC,SA contabiliza su gasto dentro de la cuenta de "Gastos de Personal" o dentro de "Ajustes por periodificación" según se trate de jornaleros que hayan trabajado en viveros o en obras.

Para los casos en que FC,SA contrata jornaleros, no existe contrato laboral ni se paga Seguridad Social.

**Recomendamos por tanto, que en la contratación de FC,SA se atienda a la normativa legal en materia laboral y de Seguridad**

**Social, aunque los contratos sean por períodos de trabajo inferiores a un mes.**

En este sentido hay que remarcar que con posterioridad al ejercicio 1992, FC,SA ha anulado este sistema de contratación verbal, pasando a efectuar contrato laboral para cada trabajador eventual.

**C) Composición de la plantilla:** La plantilla existente a 31 de diciembre de 1992 y 1991 es la siguiente:

	1992	1991
<b>SEDE CENTRAL</b>		
- Régimen general		
Funcionario	3	3
Fijo	10	7
Eventual	1	2
<b>VIVEROS</b>		
- Régimen general		
Fijo	9	9
Eventual	2	1
- Régimen agrario		
Fijo	18	20
Eventual	16	14
<b>OBRAS</b>		
- Régimen agrario		
Eventual	6	2
<b>TOTAL</b>	<b>65</b>	<b>58</b>

Debe decirse que dentro de esta composición de plantilla no se incluyen los jornaleros.

Además, hay que remarcar que esta composición es a una fecha concreta, es decir, que no se corresponde con la plantilla media del ejercicio. Este punto es importante dado que muchos de los contratos temporales son por una duración determinada que no alcanza todo el ejercicio.

**D) Convenios de personal:** El personal de FC,SA está adscrito a diversos convenios según el tipo de contrato laboral que tienen.

**E) Cuadro resumen de incrementos de gasto de personal:** Hemos hecho un análisis para conocer cual ha sido el incremento del

gasto de personal entre 1991 y 1992, distinguiendo entre el personal de los viveros y de la sede central.

	<b>1992</b>	<b>1991</b>
<b>Sede Central</b>	<u>24,2</u>	<u>21,0</u>
<b>Viveros</b>		
- Torreferrusa	9,9	7
- Sant Ferriol	5	3
- La Pobla de Lillet	3	1
- Breda	10	9
- Tremp	10	8
- Vallcalent	16	14
- Constantí	9	7,7
- Gerri de la Sal	4	3
- Gombreny	5	4
- La Pena	0,4	0,6
<b>TOTAL VIVEROS</b>	<u><b>72,3</b></u>	<u><b>57,3</b></u>
<b>TOTAL</b>	<u><b>96,5</b></u>	<u><b>78,3</b></u>

(NOTA: Las cantidades están en Millones de PTA)

NOTA: Téngase en cuenta que no se incluye el personal de obras.

Del análisis de este cuadro se observa:

- Que el incremento porcentual mínimo de gasto de personal es en el vivero de Breda (el vivero de La Pena es el único que disminuye el gasto) que en términos absolutos es también el de menor incremento junto con los de Gerri de la Sal y Gombreny.

- Que el incremento global de gastos de personal en viveros es de unos 15 MPTA, que representa un incremento porcentual alrededor del 26%, mientras que en la Sede Central el incremento global de los gastos de personal, de 18,2 MPTA, origina un porcentaje de incremento del 23,2%.

Además, hemos comparado el incremento de venta de planta propia de un ejercicio al otro con el incremento de personal.

Este incremento de gasto de personal se podría justificar con un incremento en las ventas de planta propia igual o superior. Sin embargo, el incremento de venta de planta propia es de un 10,2%.

Del análisis del área de personal se desprenden una serie de observaciones que describimos a continuación:

- Se ha observado para una serie de trabajadores no adscritos al Convenio único de la Generalidad de 1991, que las retribuciones pactadas en sus contratos laborales no coinciden con el importe que figura en las nóminas del ejercicio, debido a incrementos aplicados con posterioridad a la retribución pactada inicialmente. De estos incrementos no hay ningún tipo de constancia en los expedientes laborales, ni aparecen recogidos en ningún otro sitio, ni se basan en ningún convenio laboral.

- Además, se ha encontrado que en ciertas nóminas aparecen conceptos como "Complementos y mejoras" y "Productividad" que no aparecen en Convenio. Estos complementos no tienen ningún soporte documental que las apoye.

**Sería recomendable que los incrementos de las retribuciones y el resto de conceptos como "complemento y mejoras" y "Productividad" se realizasen en base a un Convenio al que debe estar adscrito el personal de FC,SA.**

- En el libro de justificantes contables diversos se han encontrado unos documentos en que se da conformidad al pago de unas horas extras, imputándose éstas como más coste de las obras y cargándose en una cuenta periodificadora. Estas horas extras, al no estar incluidas como gasto de personal, no ha soportado retención por IRPF ni por Seguridad Social.

**Recomendamos a FC,SA que incluya todos los conceptos de gasto dentro de la nómina y que se adecuen a la normativa legal en lo que a retenciones de IRPF y Seguridad Social se refiere.**

FC,SA está implantando ya con posterioridad esta recomendación referente a la adecuación a la normativa legal.

- Se ha observado que de un año al otro se produce un importante incremento en el gasto de personal, alrededor del 23%, debido al incremento de plantilla y al incremento del sueldo medio.

Estos incrementos, tal como explicábamos antes, no tienen su origen en Convenio Laboral alguno, y no tienen ninguna explicación, menos aún si se tiene en cuenta la actual situación de crisis económica generalizada. Además, tampoco se ha producido un incremento de ventas tan importante como para poder explicar, en base a un crecimiento de la actividad, estos incrementos.

**Recomendamos a FC,SA que tenga especial cuidado de los gastos de personal, de cara a que su crecimiento sea lo más controlado posible y siempre en relación a la evolución de la actividad.**

## 2.6. OBSERVACIONES Y RECOMENDACIONES RESULTANTES DEL SEGUIMIENTO Y EVALUACIÓN DE LAS RECOMENDACIONES DE LOS INFORMES DE INTERVENCIÓN GENERAL

Hemos obtenido los informes de auditoría financiera de la Intervención General de la Generalidad desde el año de constitución de FC,SA, y hemos realizado un seguimiento de sus recomendaciones para verificar su seguimiento por parte de FC,SA.

A continuación hacemos una breve descripción de aquellas recomendaciones hechas por la Intervención General, no comentadas a lo largo de nuestro Informe, y que actualmente o están en fase de implantación o bien por dificultades de la propia recomendación no han sido llevadas a cabo por FC,SA:

\* Recomendaciones provenientes de 1990:

1.- Justificantes del inmovilizado: "es necesario que todos los gastos lleven la autorización correspondiente, dando el visto bueno a su adquisición y contabilización."

Hay que decir que este aspecto está prácticamente conseguido por FC,SA.

2.- Recibos de alquiler: "respecto a los recibos de alquiler de Tremp y Gombreny, es necesario que conste más específicamente a quién se alquila y qué es lo que se alquila."

3.- Periodificación de gastos: "A medida que se vaya desarrollando esta Sociedad, se tendrá que estudiar la necesidad de periodificar los gastos de estructura, para poder reflejar unos resultados más ajustados en cada ejercicio." FC,SA está implantado esta recomendación de forma progresiva.

\* Recomendaciones provenientes de 1991:

4.- "Están pendientes de cobro saldos provenientes de 1989 y de 1990".

Respecto a este punto ya señalado en el informe de la Intervención General del ejercicio 1991, hay que decir que las empresas deudoras son también proveedoras de FC,SA, y que a 31 de diciembre de 1992 todavía están pendientes de cobro 667 Miles de PTA provenientes de 1989 y 1990 y 1.283 Miles de PTA provenientes de 1991.

5.- Provisión de insolvencias: "Es necesario que cuando se regularicen facturaciones incobrables se haga mediante un expediente con la autorización correspondiente del Director General."

Durante el ejercicio 1993 se ha implantado ya esta recomendación.

En el informe de la Intervención General se recomienda también que se cree un expediente que acumule todas aquellas diligencias referentes a clientes de dudoso cobro y los informes que correspondan.

6.- Otros servicios: "Del análisis de las cuentas cabe destacar que se debe tener más cuidado a la hora de establecer un criterio de imputación de los gastos por cuentas."

\* Recomendaciones provenientes de 1992:

7.- Inventario físico de los bienes inmuebles: "Si bien la Administración de la empresa ha confeccionado un inventario de sus bienes, sería recomendable detallar más algunas partidas, para poder realizar mejor un contraste físico."

8.- Amortización del equipamiento informático: "Aunque el porcentaje aplicado, de un 10%, está dentro de lo legalmente establecido, recomendamos incrementar, debido a la obsolescencia técnica, el aplicado al equipo informático."

Respecto a este punto, hay que decir que la nueva tabla de amortización, a efectos de tributación por el Impuesto sobre Sociedades, aprobada en la Orden del Ministerio de Economía y Hacienda de 12 de mayo de 1993, y que tiene efectos desde el 1 de enero de 1993, ratifica esto, ya que para los equipos informáticos fija un coeficiente mínimo del 12,5% y un máximo del 25%.

También, en el Plan General de Contabilidad, en lo que se refiere a los programas de ordenador dice que "se aplicarán los mismos criterios de capitalización y amortización establecidos para los gastos de investigación y desarrollo" y por tanto "los gastos de investigación y desarrollo que figuren en el activo se amortizarán cuanto antes mejor y siempre dentro del plazo de cinco años desde el momento en que concluye el proyecto de investigación o desarrollo que haya sido capitalizado."

Por tanto vemos que se recomienda un máximo de:

- 4 años para los equipos informáticos
- 5 años para las aplicaciones informáticas

Recomendamos por tanto la aplicación de estos nuevos coeficientes de amortización, tanto para los equipos informáticos, como para las aplicaciones informáticas.

FC,SA ha modificado durante el ejercicio 1993 estos coeficientes para adecuarlos a la nueva normativa fiscal.

9.- Instalaciones de la sede social: "En cuanto a las instalaciones de la sede social de FC,SA, sería más idóneo contabilizarlas como tales en la partida correspondiente."

En relación a este punto, hay que decir que FC,SA incluye dentro de edificios y otras construcciones, obras efectuadas para la reforma del local, y que se amortizan en un 2% anual.

Por tanto, recomendamos que se reclasifiquen como instalaciones (ya que realmente las obras son de instalaciones y además, el local es de alquiler, lo que hace que se pueda considerar como más valor del edificio) y que se amortice teniendo en cuenta una vida útil de aproximadamente 10 años.

10.- Otros ingresos de explotación: Incluye un abono de la empresa ENHER (260 Miles de PTA) en concepto de canon como compensación por la concesión de ocupación de parte de esta finca.

"Es necesario que estos ingresos sean facturados y se aplique el correspondiente gravamen de IVA."

11.- Clasificación de los gastos: Se debe tener más cuidado a la hora de establecer un criterio de imputación de los gastos por cuentas, dado que en el Informe de la Intervención General aparecen diversas recomendaciones, todas ellas referentes a este aspecto.

12.- "Resultados extraordinarios": Del análisis de la cuenta "Gastos extraordinarios" hay que decir que se tienen que contabilizar los gastos por su naturaleza y no englobarlos con este concepto.

### **CAPÍTULO 3. FISCALIZACIÓN PRESUPUESTARIA**

#### **3.1. CUADRO DEL PRESUPUESTO INICIAL Y LIQUIDACIÓN**

A continuación se presenta la liquidación presupuestaria de FC,SA que ha sido realizada por la Intervención General de la Generalidad. El cuadro comprende los importes presupuestados y aprobados, los liquidados, y las desviaciones así como una conciliación entre la liquidación y la cuenta de pérdidas y ganancias.

Cabe decir que el presupuesto es único, es decir, es de explotación y de inversiones.



LIQUIDACIÓN DEL PRESUPUESTO DE EXPLOTACIÓN E INVERSIÓN:  
CONCILIACIÓN CON LA CUENTA DE PÉRDIDAS Y GANANCIAS A 31.12.1992

RECURSOS	PRESUPUESTO	DERECHOS LIQUIDADOS	AJUSTES	CUENTA DE EXPLOTACIÓN	SALDO PRESUPUESTARIO
	(1)	(2)			(1)-(2)
Venta plantas	75.000	70.187	0	70.187	4.813
Trabajos forestales	1.200.000	487.195	0	487.195	712.805
Crédito largo plazo	20.000	85.000	(85.000)	0	(65.000)
Crédito corto plazo	60.000	50.000	(50.000)	0	10.000
Diferencia stock	0	0	12.022	12.022	0
Ingresos financieros	0	2.000	0	2.000	(2.000)
Otros ingresos	0	341	0	341	(341)
Recursos años anteriores	12.000	0	0	0	12.000
<b>TOTAL</b>	<b>1.367.000</b>	<b>694.723</b>	<b>(122.978)</b>	<b>571.745</b>	<b>672.277</b>

DOTACIONES	PRESUPUESTO	OBLIGACIONES REALIZADAS	AJUSTES	CUENTA DE EXPLOTACIÓN	SALDO PRESUPUESTARIO
	(1)	(2)			(1)-(2)
Compras materiales	15.000	15.464	0	15.464	(464)
Gastos Personal	131.850	125.249	0	125.249	6.601
Diferencia provisiones	0	0	1.844	1.844	0
Gastos financieros	12.500	8.432	0	8.432	4.068
Tributos	1.000	1.016	0	1.016	(16)
Alquileres	22.500	3.088	0	3.088	19.412
Reparación y conservación	9.000	6.834	0	6.834	2.166
Suministros	4.000	3.829	0	3.829	171
Comunicaciones	5.000	578	0	578	4.422
Trabajos forestales	1.020.000	392.519	0	392.519	627.481
Seguros	6.000	2.073	0	2.073	3.927
Gastos diversos	9.250	10.994	0	10.994	(1.744)
Amortización créditos	60.000	4.039	(4.038)	1	55.961
Amortización técnica	38.900	19.180	0	19.180	19.720
Inversiones	32.000	24.518	(24.518)	0	7.482
<b>TOTAL</b>	<b>1.367.000</b>	<b>617.813</b>	<b>(26.712)</b>	<b>591.101</b>	<b>749.187</b>

(Nota: Las cantidades están en Miles de PTA)

Fuente: Liquidación presupuestaria de Forestal Catalana, S.A. correspondiente al ejercicio de 1992.

### 3. FISCALIZACIÓN PRESUPUESTARIA

#### 3.2. CONCILIACIÓN ENTRE EL REMANENTE PRESUPUESTARIO Y EL RESULTADO DE LA CUENTA DE PÉRDIDAS Y GANANCIAS.

La conciliación entre el remanente de la liquidación presupuestaria y el resultado de la cuenta de pérdidas y ganancias presentada por FC,SA para el ejercicio 1992, y realizada por la Intervención General de la Generalidad, está formada por las partidas que en el cuadro del epígrafe anterior aparecen bajo la columna de "AJUSTES".

El resumen de la misma es:

\* Remanente de la liquidación presupuestaria:

	Miles de PTA
Total recursos liquidados	694.723
Total dotaciones liquidadas	617.813
<b>Remanente</b>	<b>76.910</b>

\* Conciliación :

	Miles de PTA
<b>Remanente presupuestario</b>	<b>76.910</b>
Endeudamiento corto y largo plazo	(135.000)
Diferencia stock	12.022
Var. Prov. (Existencias y clientes)	(1.844)
Amortización de créditos	4.038
Inversión en Inmovilizado	24.518
<b>Resultado Ejercicio 1992</b>	<b>(19.356)</b>

#### 3.3. ANÁLISIS DE LAS PRINCIPALES DESVIACIONES

Las desviaciones que se han producido son las diferencias que se recogen en la columna de "SALDO PRESUPUESTARIO" del cuadro del epígrafe 3.1.

A continuación se analizan aquellas desviaciones que cuantitativamente o cualitativamente se han considerado más importante tanto en lo que se refiere a recursos como a dotaciones:

##### 3.3.1. RECURSOS

a) Lo presupuestado por el concepto de "Venta de plantas" pasó de 68 MPTA en el ejercicio 1991 a 75 MPTA en el ejercicio 1992. Los derechos liquidados en ambos ejercicios han sido inferiores a los recursos presupuestados produciéndose unas desviaciones del 6% y del 6,4% en los ejercicios 1991 y 1992, respectivamente.

El hecho de que los derechos liquidados por este concepto sean inferiores a los recursos presupuestados responde básicamente al descenso de ingresos por los subconceptos "Venta a contratistas", "Venta a otros organismos" y "Planta aplicada a trabajos forestales", mientras que la "Venta a particulares" se ha incrementado ligeramente y los ingresos por el "Día del árbol", que el DAGP promueve anualmente entre ayuntamientos y organismos públicos, ha sufrido un fuerte aumento. Esta evolución del ejercicio 1992, en relación al ejercicio 1991, se presenta a continuación:

	<u>1991</u>	<u>1992</u>
Vta.a particulares	20.833	21.268
Vta.a contratistas	2.498	185
Vta.a otros organismos	3.282	404
Planta aplic.Trab.Forestales	20.878	12.723
Planta DAGP "Día del árbol"	16.071	35.452
Comercialización de planta	351	155
<b>TOTAL DERECHOS LIQUIDADOS</b>	<b><u>63.913</u></b>	<b><u>70.187</u></b>

(Nota: Los importes están en Miles de PTA)

Fuente: Memoria de FC,SA de los ejercicios 1991 y 1992

Si bien el presupuesto por este concepto se confecciona de forma genérica, es decir, sin diferenciar cada una de las subcuentas, queda claro que la partida que en 1992 no ha seguido la evolución esperada y ha provocado básicamente la diferencia respecto al presupuestado es la de "Planta aplicada a trabajos forestales".

La causa de esta evolución negativa es que durante el año 1992 se ha aplicado a los trabajos forestales menos planta propia que en 1991, siendo la tendencia incrementar la compra a terceros de la planta necesaria para los mencionados trabajos. El motivo último, ya tratado en el epígrafe 2.2. de este Informe, es que la planta pedida para la realización de las obras o trabajos forestales no se corresponde con la producida en los propios viveros.

b) Las desviaciones que se producen entre presupuestado y liquidado en relación al "Crédito largo plazo" y "Crédito corto plazo" tienen que ver con las variaciones en la financiación, por renegociación de préstamos o de líneas de crédito, con entidades financieras durante el ejercicio 1992.

### 3. FISCALIZACIÓN PRESUPUESTARIA

b-1) Crédito a largo plazo: préstamo del ICCA (véase el epígrafe 2.5.4.2. de este Informe)

\* julio 1990 a agosto 1992 : 55 MPTA

\* julio 1992 a julio 1996 : 85 MPTA

Los 55 MPTA se registraron como recursos liquidados en el presupuesto de 1990. Para 1992 se habían previsto inicialmente unas necesidades financieras de 20 MPTA (véase el epígrafe 3.1.), pero finalmente la evolución de las actividades de FC,SA aconsejaron incrementar lo previsto hasta un total de 85 MPTA.

b-2) Crédito a corto plazo: línea de crédito de "La Caixa"

El límite de la línea de crédito ha variado diversas veces durante el ejercicio 1992 (véase el epígrafe 2.5.4.1. de este Informe) pasando de 50 MPTA a 85 MPTA, posteriormente a 50 MPTA y acabando el ejercicio en 100 MPTA.

Se ha observado que los recursos liquidados son por este concepto el importe referente al incremento del límite de crédito entre los ejercicios 1991 y 1992, que es de 50 MPTA, y no el importe dispuesto que sube a 31 de diciembre de 1992 a 90.945 Miles de PTA.

**Presupuestariamente, los recursos provenientes de líneas de crédito se tienen que liquidar por el importe dispuesto y no por el incremento en su límite producido durante el ejercicio, para salvaguardar el principio presupuestario de unidad de caja.**

FC,SA no pide autorización a la Dirección General de Presupuestos del Departamento de Economía y Finanzas a la hora de incrementar su endeudamiento.

**Cualquier incremento en el endeudamiento deberá ser aprobado en la Ley de Presupuesto del año, previa autorización del Departamento de Economía y Finanzas y por aprobación del Consejo Ejecutivo. Por este motivo es necesario que FC,SA, en el momento de incrementar su endeudamiento, mediante ampliaciones o renegociaciones de líneas de crédito o préstamo, presente la documentación necesaria a la Dirección General de Presupuestos del Departamento de Economía y Finanzas para su posterior aprobación.**

c) En relación a los recursos por "Ingresos financieros" y "Otros ingresos", no hay concordancia entre lo presupuestado y los recursos liquidados, ya que no se había previsto ningún tipo de recursos para estos dos conceptos.

Hay que presupuestar importes para todos los conceptos para los cuales existirá importe a liquidar. En concreto, para los ingresos de carácter financiero hay que calcular, en base al saldo medio previsto de activos financieros, cuentas corrientes, etc., los recursos previsibles.

También en base a datos históricos y previsiones, se debería presupuestar un importe para el concepto de "Otros ingresos".

d) La desviación más importante entre los recursos presupuestados y los derechos liquidados se produce en la partida de "Trabajos Forestales". El criterio contable ya analizado en el epígrafe 2.3. de este Informe tiene una importante repercusión a nivel presupuestario.

FC,SA al modificar, ya en el ejercicio 1990, el criterio contable de regularización de obras en curso, adapta la liquidación presupuestaria al mencionado criterio. Con ello se separa del criterio de control del flujo monetario que es la esencia del presupuesto.

Esto es lo que origina las importantes desviaciones que para el concepto "Trabajos forestales" se pueden observar tanto entre recursos presupuestados y obligaciones realizadas que son de unos 713 y 627 MPTA, respectivamente.

El hecho de no incluir en la liquidación presupuestaria los importes de ingresos y gastos de obras en curso que contablemente se han incluido en cuentas de periodificaciones activas o pasivas, se debe a que parte de estos ingresos y gastos han sido realizados a cuenta de futuras materializaciones. A pesar de esto, se ha podido observar como una gran parte de estos ingresos y gastos sí han sido cobrados y pagados y quedan contablemente en cuentas de periodificación a la espera del cierre definitivo de la obra, que se producirá cuando se haya cobrado y pagado la totalidad de los ingresos y gastos relacionados con la obra.

Sin entrar a analizar en este epígrafe el mayor o menor acierto que desde un puesto de vista contable supone la aplicación del nuevo criterio, (cosa que ya se comenta en el epígrafe 2.3. de este Informe), parece claro que en la liquidación presupuestaria hay que mantener el principio de unidad de caja o de control del flujo monetario.

**Presupuestariamente, hay que incluir como derechos liquidados y obligaciones realizadas aquellos importes de ingresos y gastos que han sido cobrados y pagados, con el fin de seguir el principio presupuestario de unidad de caja. Todo esto con**

**independencia de que contablemente dichos ingresos y gastos se reconozcan en la cuenta de pérdidas y ganancias o bien queden contabilizados como periodificaciones activas y pasivas.**

e) Los recursos presupuestados para el ejercicio 1992 incluyen bajo el concepto de "Recursos años anteriores" un importe de 12 MPTA resultado aproximado de sumar al resultado del ejercicio 1991, la dotación por amortización de inmovilizado y la dotación al fondo de reversión de aquel mismo ejercicio. Según FC,SA esto representa unos mayores recursos para el ejercicio 1992 por el importe antes mencionado.

**Consideramos que el cálculo del importe antes mencionado, hecho en base a cuentas contables, no representa un flujo de caja real y que por tanto no se puede incluir como más recursos dentro del presupuesto para 1992. Los únicos recursos susceptibles de tratarse en el ejercicio 1992 como recursos provenientes del ejercicio anterior serían, en todo caso, los del remanente presupuestario de 1991. Como en 1991 no hubo remanente, sino déficit de 6.323 Miles de PTA, no cabe la posibilidad de que en el presupuesto de 1992 figuren recursos provenientes del ejercicio anterior.**

### 3.3.2. DOTACIONES

a) El tratamiento a dar a los leasings contratados desde el ejercicio 1991 ya no afecta a la partida "Alquileres".

El hecho de haber presupuestado para esta partida lo referente a la totalidad de los contratos de leasing, incluso los que se contrataron desde el 1 de enero de 1991, es el motivo por el cual surge la diferencia entre dotaciones presupuestadas y obligaciones realizadas por el concepto "Alquileres".

b) Las obligaciones realizadas en relación a "Comunicaciones" originan una desviación respecto a la dotación presupuestada de 4.422 Miles de PTA, siendo la liquidación de 578 Miles de PTA y lo presupuestado de 5.000 Miles de PTA.

Dentro de la partida de "Comunicaciones" FC,SA registra el gasto en concepto de transporte de planteas, semillas y otros materiales y piezas, necesarios para llevar a cabo su actividad.

La desviación antes mencionada se produce por diversos motivos, de los que cabe resaltar tres:

\* el considerable descenso de planta propia aplicada a trabajos forestales (tal como ya se comenta en el apartado a) del epígrafe 3.3.1.)

\* el estancamiento en la realización de la obra en Túnez.

\* el hecho, no tenido en cuenta a la hora de presupuestar, de que los gastos de transporte de planta y semillas hayan ido a cargo de terceros (tanto en caso de clientes como de proveedores).

c) La desviación entre dotación presupuestada y obligaciones realizadas referentes a "Trabajos Forestales" ha sido analizada, conjuntamente con sus recursos presupuestados y derechos liquidados, en el apartado d) del epígrafe 3.3.1.

d) El presupuestar un importe en concepto de "Amortización créditos" puede originar, a la hora de la liquidación presupuestaria, importantes desviaciones respecto a las obligaciones realizadas por motivo de renegociaciones o nuevos créditos firmados durante el ejercicio que no se habían previsto en el momento de hacer el presupuesto.

El importe presupuestado por este concepto fue de 60.000 Miles de PTA y las obligaciones realizadas de 4.039 Miles de PTA, lo que ha dado lugar a una desviación a la hora de la liquidación presupuestaria de 55.961 Miles de PTA.

Sin entrar a valorar lo presupuestado, sí hay que aclarar que la desviación real entre presupuestado y liquidado tendría que ser inferior según lo que se señala a continuación:

En base a la documentación obtenida del crédito del ICCA y en concreto a los diversos cuadros de amortización fruto de las dos renegociaciones del préstamo (ya mencionadas en el epígrafe 2.5.4.2.) resulta que el total de amortización de capital de la liquidación del presupuesto del ejercicio 1992 tendría que corresponder a:

	<u>AMORTIZACIÓN CAPITAL</u>
cuota febrero '92	8.887 Miles de PTA
cuota abril '92	9.250 Miles de PTA
cuota octubre '92	4.039 Miles de PTA
TOTAL	<u>22.176 Miles de PTA</u>

### 3. FISCALIZACIÓN PRESUPUESTARIA

En la liquidación presentada por FC,SA y realizada por la Intervención General (véase el epígrafe 3.1.), las obligaciones realizadas recogen solamente la amortización de los 4.039 Miles de PTA. De aquí que las obligaciones realizadas por este concepto deberían haber sido superiores en 18.137 Miles de PTA. Con esto la desviación por el concepto "Amortización créditos", que según la liquidación presentada es de 55.961 Miles de PTA se reduce hasta 37.824 Miles de PTA.

**A la hora de realizar la liquidación presupuestaria del concepto "Amortización créditos", se deben tener en cuenta todos los préstamos de los cuales durante el ejercicio se haya amortizado capital.**

e) En relación a la partida del presupuesto referente a "Amortización técnica" la cifra presupuestada para 1992 parece claramente errónea si se compara con la liquidada en el presupuesto del ejercicio 1991. La Liquidación de 1991 por este concepto sube a 11.739 Miles de PTA (19.180 Miles de PTA en 1992) mientras que lo presupuestado para 1992 es de 38.900 Miles de PTA, sin estar previsto, para 1992, un incremento de inmovilizado tan considerable que pudiera incrementar de forma tan importante la dotación en la amortización en este ejercicio.

Se puede llegar a deducir que, posiblemente, a la hora de fijar el importe presupuestado por "Amortización técnica" el error cometido fue el de acumular este importe con el del ejercicio anterior.

**Recomendamos más cuidado en el momento de cuantificar los importes del presupuesto y, en este caso, presupuestar el concepto de dotación del ejercicio por la amortización de inmovilizado en base al inmovilizado existente a finales del ejercicio anterior, a los años de vida útil que les queda y teniendo en cuenta también la evolución esperada del inmovilizado durante el ejercicio.**

f) Respecto a la desviación en la partida "Seguros" no se ha podido llegar a una conclusión sobre el motivo que lo origina. A pesar de esto, FC,SA apunta la posibilidad de que la causa sea el hecho de que al realizar lo presupuestado se hubiera previsto la adquisición durante el ejercicio de unas nuevas oficinas para la sede central

Se detecta en general una falta de rigor en el control presupuestario por parte de FC,SA. En concreto, esto se ha observado en la cuantificación del presupuesto inicial, en la liquidación y en las desviaciones que aparecen en la misma.

FC,SA aduce que no habiendo recibido subvención presupuestaria, ya que genera sus propios recursos mediante la facturación de sus servicios, el control presupuestario tendría que ser una mera



herramienta de control interno, tal como lo es para las empresas del sector privado.

A pesar de lo que FC,SA argumenta, hay que recordar que la Sociedad, como empresa pública de la Generalidad, se rige entre otras por la Ley 4/1985 del Estatuto de la Empresa Pública Catalana, que en el artículo 40 dice que:

- "...estas sociedades deberán presentar al Consejero de Economía y Finanzas, antes del 1 de mayo de cada año, con aprobación previa del Consejero de quien dependen, un presupuesto de explotación..."

- "...si reciben subvenciones con cargo a los Presupuestos de la Generalidad, estas sociedades tienen que elaborar (...) un presupuesto de explotación y de capital..."

Hay que recordar también que si bien FC,SA no recibe de forma directa subvenciones a cargo de los Presupuestos de la Generalidad, la mayoría de sus recursos provienen de los trabajos encargados por el DAGP y, por tanto, se hace notoria la necesidad de que FC,SA soporte documentalmente las desviaciones que la liquidación presupuestaria origina en relación a los recursos y dotaciones presupuestados.

g) Las dotaciones presupuestadas y obligaciones realizadas por "Inversiones" son presentadas en la liquidación de FC,SA como una partida más dentro del presupuesto de explotación.

Aprovechando el detalle que como documento interno realiza FC,SA para el control de las inversiones, hay que liquidar la partida presupuestaria de inversiones de forma desglosada.

Además, dado que la Ley de Presupuestos de la Generalidad publica anualmente el presupuesto de FC,SA diferenciando entre presupuesto de explotación y presupuesto de capital, la Sociedad tiene que presentar y liquidar su presupuesto realizando también esta diferenciación.

La Ley de Presupuestos de la Generalidad para 1992 sí separa el presupuesto inicial en un presupuesto de explotación y otro de capital. Este último lo desglosa en:

	Miles de PTA
Recursos:	
* Recursos generados ejercicio anterior	12.000
* Crédito a medio plazo	20.000
<b>Total Recursos</b>	<b>32.000</b>

### 3. FISCALIZACIÓN PRESUPUESTARIA

Dotaciones:

* Equipamiento y condic. viveros	6.000
* Maquin., vehículos y bienes de equipo	12.000
* Amortización crédito a medio plazo	14.000
<b>Total Dotaciones</b>	<b>32.000</b>

Estos conceptos e importes, que son los recogidos en la Ley de Presupuestos de la Generalidad para 1992, son los que en el cuadro del epígrafe 3.1., se presentan, con el mismo desglose para los recursos y, para el total en concepto de dotaciones de inversiones, bajo la columna PRESUPUESTO.

Aunque en la liquidación del presupuesto presentada por FC,SA las inversiones se recogen en una única partida, la Sociedad tiene documentación que detalla la composición de las inversiones realizadas. Este detalle es el siguiente:

	Miles de PTA
* Equip. y acondicionamiento viveros	2.557
* Maquinaria, vehículos y bienes de equipo por Servicios Centrales y obras	20.627
Total inversiones liquidadas	23.184

Como se puede observar hay una diferencia entre la liquidación presentada, 24.518 Miles de PTA según la liquidación, y el total del detalle anterior, 23.184 Miles de PTA, que asciende a 1.334 Miles de PTA. Parte de esta diferencia, 1.029 Miles de PTA, hace referencia al incremento (en concepto de fianzas por realización de obras, contratos de leasing y arrendamiento del local de servicios centrales) de las inmovilizaciones financieras en el ejercicio 1992 que no se tienen en cuenta en el mencionado detalle. De aquí que la diferencia inicial quede finalmente en 305 Miles de PTA.

**La preparación de la liquidación presupuestaria y el control de la documentación interna que apoya los importes liquidados, en lo que se refiere a las inversiones, requieren una mejora en su seguimiento y control.**

#### **CAPÍTULO 4. FISCALIZACIÓN DEL PROGRAMA DE ACTUACIÓN, DE INVERSIONES Y DE FINANCIACIÓN (PAIF): OBSERVACIONES Y RECOMENDACIONES**

FC,SA no elabora un Programa de Actuación, de Inversiones y de Financiación.

El art. de la Ley 4/1985, de 29 de marzo del Estatuto de la Empresa Pública Catalana (de ahora en adelante EEPC), refiriéndose a las sociedades con participación mayoritaria de la Generalidad establece que:

"Estas sociedades deberán elaborar anualmente un programa de actuación, de inversiones y de financiación con las características que regula el art. 28."

Y este artículo 28 establece que:

"Las entidades comprendidas en este Capítulo deberán elaborar anualmente un programa de actuación, de inversiones y de financiación, el cual, respondiendo a las previsiones plurianuales establecidas oportunamente, ha de contener:

- a) Un estado que detalle las inversiones reales y financieras a realizar durante el ejercicio.
- b) Un estado que especifique las aportaciones de la Generalidad, de las entidades autónomas o de otras empresas que participen en el capital social, y también las de las otras fuentes de financiación de las inversiones.
- c) La expresión de los objetivos a alcanzar durante el ejercicio, entre los cuales los ingresos que se espera generar por medio de ventas.
- d) Una memoria referente a la evaluación económica de las inversiones a comenzar durante el ejercicio."

Con términos similares se expresa la Ley 10/1982 de Finanzas Públicas de Cataluña en los artículos 54, 55 y 56.

Por tanto, FC,SA debe elaborar un PAIF de acuerdo con lo que se especifica en el artículo 28 de la EEPC.

Es evidente que, aparte de la imposición legal como razón principal, el PAIF es un documento imprescindible en orden a la planificación de objetivos, seguimiento de los mismos y fundamentalmente para hacer posible la evaluación de resultados.

#### 4. FISCALIZACIÓN DEL PAIF

Un ejemplo de PAIF podría ser aquel que:

- \* Incluyera una cuantificación económica o valoración individualizada de cada uno de los programas que se contienen.
- \* Permitiera relacionar de forma directa los programas y/o actividades desarrolladas durante el ejercicio, con la descripción contenida en el PAIF.
- \* Permitiera relacionar los proyectos incluidos en el PAIF, con los presupuestos de explotación y de inversión.
- \* Diera explicaciones de las principales modificaciones de los programas entre años.

En relación a los plazos y otras condiciones, el artículo 29 del EEPC determina que:

"Antes del 1 de junio de cada año las entidades comprendidas en este capítulo han de remitir al Consejero de Economía y Finanzas, por medio del Departamento de que depende y con el informe de éste, el anteproyecto del programa de actuación, de inversiones y de financiación correspondiente al ejercicio siguiente, complementado con una memoria explicativa del contenido del programa y de las principales modificaciones que presenta en relación con el programa vigente.

Los programas de actuación se deberán someter al acuerdo del Consejo Ejecutivo, a propuesta del Consejero de Economía y Finanzas, y se deberán publicar en el Diario Oficial de la Generalidad de Cataluña."

Con esto FC,SA podrá hacer un seguimiento individualizado de cada objetivo para conocer las principales desviaciones y el grado de alcance de cada uno y a la vez permitirá un pronunciamiento respecto a la eficacia, eficiencia y economía de su actuación como Empresa Pública.

## CAPÍTULO 5. CONCLUSIONES FINALES

A lo largo de este Informe, y como referencia a cada una de las cuestiones abordadas, se han señalado las observaciones que resultan pertinentes sobre aspectos financiero-contables, de legalidad, de carácter presupuestario, de gestión, de control interno y de procedimientos. Asimismo, se han formulado las recomendaciones necesarias con el fin de corregir los defectos detectados. Hay que decir que más allá de las manifestaciones derivadas del control estricto de la regularidad, se ha procurado profundizar en el control de eficacia, eficiencia y economía, para proponer unas pautas de actuación que -de ser seguidas por la Dirección de la Empresa-, tendrían que traducirse, en opinión de la Sindicatura de Cuentas, en una mejora de los resultados obtenidos por FC,SA y en la calidad del servicio prestado. Todo esto, en un afán de colaboración en el perfeccionamiento del sector público de Cataluña, que en todo momento ha sido bien acogido por los responsables de la Sociedad.

En estas Conclusiones Finales recogemos, de forma resumida, aquellas observaciones y recomendaciones que consideramos especialmente importantes.

### 1.- CONVENIO ENTRE EL DAGP Y FC,SA

En el epígrafe 1.2.4. se ha transcrito el "Convenio entre el DAGP y FC,SA". Determinadas cláusulas de este Convenio se tendrían que seguir con más rigor y, para otras situaciones, sería necesario establecer nuevas cláusulas. Todo esto con el fin de que la coordinación entre la Sociedad y el DAGP permitiera una mejora en la planificación y la actividad de FC,SA.

En concreto, esta necesidad se hace notoria básicamente en los aspectos siguientes:

#### A) VIVEROS

\* Actualmente no se está cumpliendo la cláusula 5ª del Convenio que establece que el DAGP tendría que informar a FC,SA de la planta que tiene prevista adquirir con una antelación mínima de 12 meses.

En la mayoría de los casos, hay una falta de esta información por parte del DAGP a FC,SA y, en los casos en que se informa, no se hace con esta antelación mínima de 12 meses.

## 5. CONCLUSIONES FINALES

\* Referente a esta cláusula quinta, creemos que hay que reforzarla en lo que a la antelación mínima se refiere.

Dado que el período medio de producción de una planta forestal es de 2 a 3 años, esta antelación mínima debe ser por igual período para que FC,SA pueda programar su producción.

En definitiva, es necesario que el DAGP defina una política de reforestación a 2 o 3 años y la comunique a FC,SA con el tiempo suficiente para llevarlo a cabo.

\* Hay que regular un compromiso de compra por parte del DAGP de la planta pedida a FC,SA (y que tendría que estar de acuerdo con su plan de reforestación). De esta manera se evitaría la producción de planta que después no tiene salida y que, por tanto, se acaba quemando.

\* En lo que se refiere a la planta que el DAGP pide en las obras que encarga a FC,SA para el ajardinamiento de ciertas zonas, tiene el DAGP que pedir planta que FC,SA tenga en producción y no pedir planta que se tenga que comprar a terceros. El DAGP, por tanto, ha de tener más en cuenta la producción de FC,SA y tratar de dar salida a esta.

### B) OBRAS

\* Es necesario que los proyectos y presupuestos de obra procedentes del DAGP lleguen a FC,SA estrictamente valorados y no como un presupuesto genérico.

\* Con el fin de evitar atrasos en el inicio de las obras por causas meteorológicas y la consecuente problemática presupuestaria, hay que fijar un calendario dentro del Convenio a razón del cual los encargos del DAGP deben llegar a la Sociedad antes del mes de agosto de cada ejercicio y que el resto se traspase al ejercicio siguiente.

## 2.- VIVEROS

### A) MEJORA DE LA GESTIÓN DE LOS VIVEROS

Dadas las conclusiones de nuestro análisis, creemos que hay que replantearse la gestión global de los viveros para que éstos se conviertan en centros productivos susceptibles de generar beneficios. Estos beneficios pueden ser de tipo económico pero también social.

Las mejoras que creemos que se tienen que realizar son básicamente las siguientes:

- Mejora de la salida de la planta para evitar su obsolescencia.
- Mejora de la producción, tanto en cantidad como en tipo de planta, destinada a la venta.

Y para obtener estas mejoras se requiere:

- La gestión de los viveros en conjunto para obtener una visión global que permita evitar duplicidades y ayude a aprovechar recursos de un vivero para otro.
- Replantearse el cierre de ciertos viveros, y el hecho de dejar de producir en aquellos que actualmente se arriendan a terceros.
- Control estricto de los gastos, principalmente de los de personal. Éstos no tendrían que subir más que las ventas, tal como se observa en el ejercicio 1993.
- La realización de unos presupuestos anuales ajustados, y el estudio y análisis de las desviaciones de una manera periódica, con el fin de tomar las medidas necesarias a tiempo. Se tendría que llevar una contabilidad de costes que ayude al análisis individualizado de cada vivero, y que tenga en cuenta aquellos gastos que soportan otros organismos, para conocer el gasto real de cada vivero.

La estrategia de ventas de FC,SA tiene que venir basada fundamentalmente en la política de reforestación del DAGP y, en general, en la colaboración en la política de desarrollo y aprovechamiento forestal establecido por la Generalidad de Cataluña, así como el suministro a iniciativas llevadas a cabo por organismos de carácter no lucrativo (ayuntamientos, escuelas, etc.), que es lo que justifica su existencia como empresa pública. La política productiva tiene que estar dictada por los encargos efectivamente recibidos, de tal manera que no se produzca nada para lo cual previamente no se tenga la certeza de su salida y del cobro correspondiente.

Para una ampliación de la oferta en el mercado, dirigida al sector privado (como es el caso de planta de jardín), hay que plantearse y definir claramente el papel a jugar por FC,SA en su competencia con las empresas privadas existentes en el sector.

B) VALORACIÓN STOCKS

Es necesario que FC,SA implante un nuevo sistema de valoración de sus existencias que permita conocer el coste real de cada árbol, mediante la imputación de los costes directos e indirectos.

C) OBSOLESCENCIA

Hacemos referencia al punto mencionado en el epígrafe 2.1. en el sentido de que se tiene que evitar por todos los medios posibles la obsolescencia que se está produciendo en los últimos años en los viveros de FC,SA, que lo único que indica es que es mejor no producir a producir para después tener que quemar los árboles.

Además se recomienda que, periódicamente, un responsable analice la planta existente de una manera individualizada, bien sea planta a planta, bien sea por familias, para poder tomar medidas para solucionar, a tiempo, los problemas de obsolescencia y de lento movimiento.

Este punto es especialmente importante si tenemos en cuenta que la planta forestal es un producto perecedero.

En relación al reflejo contable de la obsolescencia, es menester que el cálculo de ésta se realice en función del análisis individualizado de la planta, y que se dote cada caso en particular, para llegar a una cifra contable que refleje más ajustadamente la realidad.

3.- OBRAS

A) CONTRATACIÓN

En relación a la subcontratación a terceros para la realización de las obras que tiene encomendadas FC,SA, hace falta una importante mejora para corregir los siguientes aspectos:

\* FC,SA ha encargado durante 1992 la ejecución de las obras en su mayoría entre sus propios socios-accionistas, que son en general empresas del sector de la construcción, de trabajos forestales, de viveros, etc. Se produce, por tanto, una falta de concurso público o estudio de diversas ofertas que garanticen los principios genéricos de publicidad y concurrencia fijados en la Disposición Transitoria Segunda del Reglamento General de Contratación del Estado (de aplicación a las empresas públicas) y que asegure que la oferta de ejecución de obra de los socios-accionistas subcontratados sea lo más ventajosa.



Cabe decir que en el ejercicio 1993, independientemente de los procedimientos que garanticen los principios de publicidad y de concurrencia, FC,SA ya encarga un porcentaje, alrededor del 50% de las obras que le han sido adjudicadas, a empresas que no son socio-accionistas de FC,SA.

\* La subcontratación para la ejecución de las obras no se materializa en ningún tipo de documento que asegure formalmente la realización de la obra en los términos (técnicos, económicos, de calidad, de período de ejecución, etc.) en que recibe el encargo FC,SA. El artículo 191 del Reglamento General de Contratación del Estado determina que tiene que formalizarse en documento administrativo y sin la naturaleza de contrato de obras, ya que la responsabilidad de la ejecución de la obra seguirá recayendo íntegramente en el órgano gestor de la Administración.

#### B) CONTABILIZACIÓN DE OBRAS

Por diferentes aspectos tratados a lo largo de este Informe y más específicamente por lo que se comenta en el epígrafe 2.3.3.1. en relación a la contabilización y criterio de dar por cerrada una obra, es necesario, a fin y efecto de alcanzar una claridad e imagen fiel de las cuentas anuales y para una mejora en el control interno:

\* Organizar la contabilidad de acuerdo con la clasificación por conceptos que recoge el PGC, clasificando los gastos por conceptos y no según la obra a la cual es imputable.

\* Aprovechar el sistema de contabilización actual y los seguimientos extracontables que se hacen de cada una de las obras para diseñar una correcta contabilidad analítica o de costes, herramienta fundamental para una buena gestión.

\* Ajustar la contabilización de las obras según la adaptación que del PGC existe para las empresas constructoras.

#### C) OBRA DE TÚNEZ

Las pérdidas originadas por esta obra ascienden, a 31 de diciembre de 1992, a 200 MPTA aproximadamente. Esta cantidad y las causas principales que lo originan han sido analizadas en el epígrafe 2.4. donde, además, se comenta el programa de cooperación internacional a que ha dado lugar esta obra, como consecuencia de la negociación para la rescisión del contrato.

Pese a la falta de documentación disponible en la sede en Barcelona referente a esta obra (documentación en la oficina de

## 5. CONCLUSIONES FINALES

Túnez), de cara a la proximidad de su cierre definitivo hay que recomendar:

\* Realizar un inventario detallado de los bienes ubicados en Túnez en aras a poder contrastar los valores contabilizados con la existencia física y su grado de utilidad. De esta manera se conocerá, a la hora de liquidar la obra, cuáles son los bienes que quedan en aquel país a disposición y de propiedad de FC,SA.

\* Regularizar contablemente determinadas partidas (ver p.e. los apartados D), E), F) y G) del epígrafe 2.4.3.) para evitar problemas en el cierre contable de la obra.

En el momento del cierre de la obra de Túnez, y dadas las pérdidas previsibles, habrá que tener en cuenta lo que establece el art. 163 de la Ley de Sociedades Anónimas referente a la obligación de reducir el capital cuando las pérdidas acumuladas superen las dos terceras partes de la cifra de capital y que haya transcurrido un ejercicio social sin haberse recuperado el patrimonio.

## 4.- OTROS ASPECTOS

### A) OBLIGATORIEDAD DE AUDITORÍA EXTERNA

FC,SA al superar los límites establecidos por la Nueva Ley de Sociedades Anónimas, ha de someter sus cuentas anuales a auditoría por auditor independiente.

Se ha verificado que esto ya se ha puesto en práctica en el ejercicio 1993.

### B) TITULARIDAD DE LAS CUENTAS CORRIENTES

Es necesario que la titularidad de las cuentas corrientes que actúan como fondo fijo de caja de la sede central y de los diferentes viveros sea de FC,SA y no del jefe de administración y de cada uno de los encargados de los viveros.

Como ya hemos mencionado antes, la titularidad de las cuentas corrientes de los viveros ya es de FC,SA, y para la caja central se ha cancelado la cuenta a nombra del Jefe de Administración, y se trabaja actualmente con una cuenta cuyo titular es FC,SA.

Como personas autorizadas pueden designarse los encargados de cada vivero hasta un límite, y a partir de éste dos personas de

forma conjunta y solidaria, que pueden ser el responsable del vivero y el Jefe de Administración o el Director General.

Hace falta, además, que de éstas cuentas se realicen periódicamente las conciliaciones bancarias, pidiendo explicaciones de las partidas de conciliación a los encargados de los viveros.

#### C) ANÁLISIS DE LAS DECLARACIONES DEL IVA

Se hace imprescindible una mejora en el control interno en relación al seguimiento de las declaraciones de IVA, que podría resolverse con la implantación de conciliaciones trimestrales entre las facturas y los gastos, ingresos e inversiones contabilizadas que forman la base de IVA a declarar.

#### D) CUMPLIMIENTO DE LA NORMATIVA LABORAL

Hace falta un control estricto de los incrementos de las retribuciones y de conceptos incluidos en la nómina que no tienen ningún soporte documental. Todos estos gastos tienen que estar regulados en un Convenio al cual ha de estar adscrito el personal de FC,SA, y no se pueden admitir incrementos de sueldo no regulados y por encima de la media del mercado.

Asimismo, la contratación de jornaleros tiene que atenerse a la normativa legal en materia laboral y de Seguridad Social.

### 5.- PRESUPUESTO

#### A) CUMPLIMIENTO DEL PRINCIPIO DE UNIDAD DE CAJA

En la liquidación del presupuesto hay que incluir como derechos liquidados y obligaciones realizadas aquellos importes de ingresos y gastos que han sido cobrados y pagados durante el ejercicio para cumplir con el principio presupuestario de unidad de caja. Así pues, independientemente del criterio contable seguido por FC, SA hace falta que los cobros y pagos que se contabilizan en cuentas de periodificación, presupuestariamente sean liquidados siguiendo el criterio de caja, y que las partidas presupuestarias de recursos en concepto de créditos se liquiden por el importe dispuesto y no por la variación del límite.

## 5. CONCLUSIONES FINALES

### B) ELABORACIÓN DEL PRESUPUESTO

a) Las operaciones de endeudamiento tienen que ser aprobadas en la Ley de Presupuestos del ejercicio, previa autorización de la Dirección General de Presupuestos del Departamento de Economía y Finanzas, y por aprobación del Consejo Ejecutivo.

b) De la fiscalización presupuestaria realizada se desprende la necesidad de un mayor rigor en la elaboración del presupuesto (se debe tener en cuenta las disposiciones de la Ley de Finanzas y del Estatuto de la Empresa Pública Catalana, en su liquidación y en el seguimiento y análisis de las desviaciones).

### 6. PAIF

FC,SA tiene que elaborar un PAIF de acuerdo con lo que se especifica en el art. 28 del EEPC.

## ALEGACIONES

Al efecto previsto por el artículo 6 de la Ley 6/1984, de 5 de marzo, de la Sindicatura de Cuentas, modificada por la Ley 15/1991, de 4 de julio, el presente Informe de Fiscalización ha sido remitido a Forestal Catalana, SA.

La respuesta de la Sociedad, una vez conocido el Informe, ha sido la siguiente:

"Señores:

*Acuso recibo del "Proyecto de informe" de fiscalización de Forestal Catalana, S.A., siendo de remarcar sin embargo unos puntos en los que creemos no se ajusta exactamente a la situación actual de la Sociedad, que los hacemos constar en el anexo 1 esta misiva.*

*Atentamente,*

*Josep Santacana Romagosa  
Consejero Delegado.*

*Barcelona, 13 de octubre de 1994*

**- ANEXO 1 -**

**\* Actividades de obras. Seguimiento extracontable (Epígrafe 2.3.3.2.C Recomendación).**

*La imputación de costes de encargados y trabajadores, no fijos a obras o viveros, ya se hace descargando a una línea u otra cuando se produce movilidad en uno u otro sentido.*

**\* Clientes por ventas y prestación de servicios. (Epígrafe 2.3.3.3. Recomendación).**

*El principio de no compensación de cuentas se está llevando a cabo con absoluto rigor.*

**\* Mejora de la gestión de los viveros. (Capítulo 5. Conclusiones finales).**

*Se ha repetido y podido comprobar que en los viveros no hay planta obsoleta.*

*En todo caso se refiere al año 1992, cuando a causa del bajón de la demanda de Populus sp, sí hubo planta obsoleta."*



Sindicatura de Comptes  
de Catalunya

El Secretari General

RAMÓN PLANAS FONT, Secretario General de la Sindicatura de  
Cuentas de Cataluña,

C E R T I F I C O:

Que el presente informe 22/93-D, referente a Forestal Catalana,  
S.A., correspondiente al ejercicio 1992, es una copia exacta del  
aprobado por el Pleno de la Sindicatura de Cuentas en la reunión  
que tuvo lugar el día 15 de noviembre de 1994.

Y para que así conste y tenga los efectos que correspondan, firmo  
esta certificación, con el visto bueno del Síndico Mayor.

Barcelona, 25 de noviembre de 1994.

(firma)

(firma)

Visto bueno  
EL SÍNDICO MAYOR

Sindicatura de Cuentas de Cataluña  
Av. Litoral, 12-14  
08005 Barcelona  
Tel. (+34) 93 270 11 61  
Fax (+34) 93 270 15 70  
[sindicatura@sindicatura.cat](mailto:sindicatura@sindicatura.cat)  
[www.sindicatura.cat](http://www.sindicatura.cat)

Elaboración del documento PDF: agosto de 2008