

Forestal Catalana, SA

Exercici 1992

Informe 22/93-D



Sindicatura de Comptes
de Catalunya

A Barcelona, el dia 15 de novembre de 1994, reunit el Ple de la Sindicatura de Comptes de Catalunya, sota la presidència del Síndic Major, Sr. Ferran Termes i Anglès, amb l'assistència dels Síndics Srs. Manuel Cardeña i Coma, Josep M. Carreras i Puigdengolas, Marià Nicolàs i Ros, Jordi Petit Fontserè, Eudald Travé i Montserrat i Xavier Vela i Parés, actuant-hi com a Secretari General de la Sindicatura de Comptes, Sr. Ramon Planas i Font, i com a ponent el Síndic Sr. Jordi Petit Fontserè, acorda aprovar, amb deliberació prèvia, l'Informe 22/93-D referent a Forestal Catalana, SA corresponent a l'exercici 1992.

ABREVIATURES:	3
CAPÍTOL 1. INTRODUCCIÓ	4
1.1. INTRODUCCIÓ A L'INFORME	4
1.1.1. OBJECTE I ABAST MATERIAL	4
1.1.2. ABAST TEMPORAL I METODOLOGIA	4
1.2. INTRODUCCIÓ A L'ENS FISCALITZAT	5
1.2.1. CREACIÓ I NATURALESA JURÍDICA	5
1.2.2. OBJECTE SOCIAL	9
1.2.3. ÒRGANS DE GOVERN I ADMINISTRACIÓ	9
1.2.4. CONVENI DARP/FC,SA	10
1.2.5. LEGISLACIÓ APLICABLE	12
1.3. CONCESSIÓ DE L'ÚS, APROFITAMENT I GESTIÓ DELS PLANTERS FORESTALS DE TITULARITAT PÚBLICA, ATORGADA A FC,SA.	13
1.3.1. BREU RESSENYA	13
1.3.2. RESUM DEL PLEC DE CONDICIONS ECONÒMICO- ADMINISTRATIVES	16
1.3.3. TRACTAMENT COMPTABLE DE LA CONCESSIÓ PER PART DE FC,SA.	18
CAPÍTOL 2. FISCALITZACIÓ ECONÒMICO-FINANCERA	21
2.0. INTRODUCCIÓ	21
2.1. ESTATS FINANCERS	22
2.1.1. BALANÇ DE SITUACIÓ A 31.12.92 I 31.12.91	23
2.2. ACTIVITAT EN PLANTERS	26
2.2.1. INTRODUCCIÓ	26
2.2.2. PLANTERS	26
2.2.3. EXISTÈNCIES	33
2.2.4. POLÍTICA COMERCIAL DE L'ACTIVITAT EN PLANTERS	45
2.3. ACTIVITAT D'OBRES	47
2.3.1. INTRODUCCIÓ	47
2.3.2. ANÀLISI GENERAL DE L'ACTIVITAT D'OBRES .	47
2.3.3. ANÀLISI ECONÒMICO-FINANCER DE L'ACTIVITAT D'OBRES	57
2.4. ACTIVITAT OBRA TUNÍSIA	71
2.4.1. INTRODUCCIÓ	71
2.4.2. ANÀLISI GENERAL DE L'OBRA DE TUNÍSIA . .	72
2.4.3. ANÀLISI ECONÒMICO-FINANCER DE L'OBRA DE TUNÍSIA	77

2.5.	FISCALITZACIÓ D'ALTRES PARTIDES DELS ESTATS FINANCERS	87
2.5.1.	TRESORERIA	87
2.5.2.	ÀREA FISCAL	91
2.5.3.	DRETS SOBRE BÉNS EN RÈGIM D'ARRENDAMENT FINANCER	97
2.5.4.	FINANÇAMENT OBTINGUT D'ENTITATS FINANCERES	100
2.5.5.	ÀREA DE PERSONAL	102
2.6.	OBSERVACIONS I RECOMANACIONS RESULTANTS DEL SEGUIMENT I AVALUACIÓ DE LES RECOMANACIONS DELS INFORMES D'INTERVENCIÓ GENERAL	107
CAPÍTOL 3.	FISCALITZACIÓ PRESSUPOSTÀRIA	110
3.1.	QUADRE DEL PRESSUPOST INICIAL I LIQUIDACIÓ	110
3.2.	CONCILIACIÓ ENTRE EL ROMANENT PRESSUPOSTARI I EL RESULTAT DEL COMPTE DE PÈRDUES I GUANYES	112
3.3.	ANÀLISI DE LES PRINCIPALS DESVIACIONS	112
3.3.1.	RECURSOS	112
3.3.2.	DOTACIONS	116
CAPÍTOL 4.	FISCALITZACIÓ DEL PROGRAMA D'ACTUACIÓ, D'INVERSIONS I DE FINANÇAMENT (PAIF): OBSERVACIONS I RECOMANACIONS	121
CAPÍTOL 5.	CONCLUSIONS FINALS	123
AL·LEGACIONS	131

ABREVIATURES:

AAT	:	Auditeurs Associés de Tunisie
BIRD	:	Banc Internacional per a la Reconstrucció i el Desenvolupament
DARP	:	Departament d'Agricultura, Ramaderia i Pesca
EEPC	:	Estatut de l'Empresa Pública Catalana
FC	:	Forestal Catalana, SA
ICCA	:	Institut Català de Crèdit Agrari
ICONA	:	Instituto Nacional para la Conservación de la Naturaleza
INCASOL	:	Institut Català del Sòl
IRENA	:	Ingenieria de Recursos Naturales
IVA	:	Impost sobre el Valor Afegit
MPTA	:	Milions de PTA
PAIF	:	Programa d'Actuació, d'Inversions i de Finançament
PGC	:	Pla General de Comptabilitat
S.T.B	:	Société Tunisienne de Banque
TAE	:	Taxa Anual Equivalent

1. INTRODUCCIÓ

CAPÍTOL 1. INTRODUCCIÓ

1.1. INTRODUCCIÓ A L'INFORME

1.1.1. OBJECTE I ABAST MATERIAL

De conformitat amb la normativa vigent, aquesta Sindicatura de Comptes emet el present Informe de Fiscalització relatiu a Forestal Catalana, SA (d'ara endavant FC,SA). En concret:

a) Anàlisi dels estats financers per tal de verificar que representen d'una manera fidel i veraç la situació patrimonial i financera de la Societat, incloent-hi la informació necessària i suficient per a la seva adequada comprensió i interpretació.

b) Anàlisi del compliment de la legalitat que li és aplicable, tant des del punt de vista comptable i contractual com de funcionament.

c) Avaluació del control intern i dels procediments seguits per la Societat en la seva operativa comptable i de gestió.

d) Avaluació del compliment pressupostari i del Programa d'Actuació, d'Inversions i de Finançament (d'ara endavant PAIF), així com de la seva correcta realització en termes econòmics, a fi que en puguin resultar eines bàsiques de seguiment i control de la gestió.

1.1.2. ABAST TEMPORAL I METODOLOGIA

1.1.2.1. Abast temporal

Aquest Informe es refereix exclusivament a l'exercici 1992. Malgrat això, alguns dels aspectes de la fiscalització esmentats a l'epígraf 1.1.1 obliguen a remuntar-se a anys anteriors i també a fer una anàlisi de l'activitat durant l'exercici 1993, per tal de realitzar un correcte seguiment comparatiu i evolutiu.

1.1.2.2. Metodologia

Les proves realitzades, d'acompliment i substantives, han estat aquelles que, de forma selectiva, s'han considerat necessàries per tal d'obtenir evidència suficient i adient, amb l'objectiu d'aconseguir una base raonable que permeti manifestar les conclusions que es desprenen del treball realitzat sobre la informació econòmico-financera i els preceptes legals que li són

d'aplicació d'acord amb les normes d'auditoria pública generalment acceptades.

Cal especificar:

a) Pel que fa a l'apartat a) de l'epígraf 1.1.1. que si bé FC,SA no ha estat objecte d'auditoria externa sí s'ha disposat dels Informes de la Intervenció General de la Generalitat de Catalunya, tant per a l'exercici 1992 com per als exercicis anteriors, i s'ha realitzat un seguiment de l'acompliment per part de FC,SA de les recomanacions que s'hi fan, analitzant-les, assumint-les i incloent-les en les nostres recomanacions en el cas que facin referència a un dels epígrafs concrets de la nostra anàlisi. Per a la resta de recomanacions de la Intervenció General, veieu l'epígraf 3.6. d'aquest Informe, en el que transcrivim les més importants.

Adicionalment, s'han realitzat les proves d'auditoria comptable i financera en relació a aquells comptes de Balanç i de Pèrdues i Guanys que, pel seu pes específic o pel risc d'auditoria que suposen, aquesta Sindicatura de Comptes ha considerat necessàries.

Els imports integrats en els estats financers de FC,SA referents a la situació econòmico-financera de l'activitat que la Societat desenvolupa a Tunísia no han pogut ser verificats, donat que els justificants són en aquell país. El registre comptable i l'auditoria d'aquesta activitat han estat efectuats per Auditeurs Associés de Tunisie (d'ara endavant AAT), Societat Experta Comptable i membre de l'"Ordre des Experts Comptables de Tunisie".

En base a les seves auditories i a determinats documents dels que n'existeix còpia en les oficines de FC,SA a Barcelona, aquesta Sindicatura de Comptes ha dut a terme una revisió limitada de l'activitat de la Societat en aquell país.

b) Pel que fa als apartats b), c) i d) de l'epígraf 1.1.1., s'han dissenyat un conjunt de proves per tal de poder concloure sobre l'acompliment de la legislació que li és aplicable, el control intern o de procediment i l'acompliment pressupostari i del PAIF.

1.2. INTRODUCCIÓ A L'ENS FISCALITZAT

1.2.1. CREACIÓ I NATURALESA JURÍDICA

FC,SA es va constituir com a societat anònima per Resolució de 18 de febrer de 1988, publicada en el DOGC de 2 de març de 1988

1. INTRODUCCIÓ

en base als acords del Consell Executiu dels dies 19 i 22 de desembre de 1987.

La Llei 10/1986 de 24 de novembre, de concessió d'un crèdit extraordinari per finançar el programa FOC VERD, programa elaborat pel Departament d'Agricultura, Ramaderia i Pesca (d'ara endavant DARP) de prevenció d'incendis i reconstrucció de les forests de Catalunya, ja preveia la creació d'una empresa pública de vivers i repoblacions dins el marc de mesures preses per a fer front a les condicions adverses i extraordinàries que per aquell temps havien ocasionat que una superfície forestal important hagués resultat cremada. A més, una de les partides del crèdit extraordinari de 1.518 MPTA, concedit a la Direcció General del Medi Rural del DARP, recollia un import de 10 MPTA per a l'adquisició d'accions de l'empresa pública a constituir.

Amb data 3 de març de 1988 i davant el Notari Sr. Luís Figa Faura es formalitzà l'escriptura pública de constitució de FC,SA en la que hi estaven inclosos també:

- Els estatuts socials aprovats pel Consell Executiu.
- L'Ordre de 29 de gener de 1988, per la qual el DARP va atorgar a FC,SA l'autorització per a l'ocupació temporal i la concessió de l'ús, l'aprofitament i la gestió dels planters forestals de la Generalitat de Catalunya (serveis fins llavors assignats al DARP segons el Decret 193/1980, de 10 d'octubre) així com l'assignació de la maquinària, el material, les eines i la planta forestal existents en els planters.
- L'inventari d'instal·lacions permanents dels planters forestals objecte d'autorització d'ocupació temporal i concessió d'ús, aprofitament i gestió, i l'inventari dels béns assignats en ple domini a FC,SA existents en els planters.
- El Plec de Condicions Econòmico-Administratives que regeix l'esmentada autorització.
- La valoració dels esmentats inventaris i la de la concessió d'ús.

FC,SA es creà per temps indefinit; el seu domicili social és al carrer Sabino de Arana, 46 de Barcelona.

El capital social fundacional va ser de 120 MPTA aportat íntegrament per la Generalitat de Catalunya amb la següent especificació:

a) Aportació dinerària: 10 MPTA amb càrrec a una partida pressupostària de l'any (dins el crèdit extraordinari del programa FOC VERD).

b) Aportació no dinerària: 110 MPTA, import global de la valoració de la concessió d'ús abans esmentada i dels béns assignats en ple domini a FC,SA.

Val a dir que posteriors ampliacions de capital han donat entrada a la participació d'altres persones físiques o jurídiques, d'una manera o altra relacionades amb la producció de planta de viver i amb el sector forestal. Això ja es preveia en els acords del Consell Executiu de creació de FC,SA com a element dinamitzador de la Societat, però amb la condició de què es mantingués la participació majoritària de la Generalitat, com és el cas.

Així, el capital social a 31 de desembre de 1992 és de 213 MPTA dels que la Generalitat de Catalunya té el 72,77%, la Societat d'Estudis Financers, SA el 12,207% i la resta el detenten 30 accionistes amb participacions inferiors al 2%.

Aquest capital està representat per 426 accions de 500.000 PTA de valor nominal cadascuna.

A continuació es presenta la composició del capital social de FC,SA a 31 de desembre de 1992 especificant, per a la participació de cadascun dels socis-accionistes, l'import, el percentatge que aquest representa respecte al total del capital de la Societat i el nombre d'accions.

1. INTRODUCCIÓ

COMPOSICIÓ DEL CAPITAL SOCIAL A 31.12.92

ACCIONISTA	PARTICIPACIÓ EN EL CAPITAL DESPRÉS DE L'AMPLIACIÓ		
	Nominal	% sobre el total	Nombre d'accions
Generalitat de Catalunya	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 i 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
Construccions 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
Vivers Colom	1.000	0,469	2
Rubau Tarrés, SA	1.000	0,469	2
Martínez Aragonès, Josep	1.000	0,469	2
Centre de Jardineria Sile, SA	1.000	0,469	2
Basomba i 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 i Peremiquel, Emili	500	0,235	1
Hernández Terol, Rafel	500	0,235	1
Marín i Castellot, Miquel	500	0,235	1
Foresma, SL	500	0,235	1
TOTAL	213.000	100,000	426

(Nota: Les quantitats són en Milers de PTA)

Font: Elaboració pròpia en base a dades de la Memòria de Forestal Catalana, SA per a l'exercici 1992.

1.2.2. OBJECTE SOCIAL

L'objecte social de FC,SA fixat pels acords del Consell Executiu abans esmentats i pels propis estatuts socials és el següent:

- "a) Producció i comercialització de planta i llavor destinada principalment a repoblació forestal, procurant l'òptima qualitat del producte i l'obtenció d'espècies en varietat i quantitat adequada a les necessitats públiques de reforestació, així com als requeriments de la iniciativa privada en aquesta matèria.
- b) Col.laborar amb l'Administració Pública en les tasques de repoblació forestal i treballs connexes, millora de pastures i lluita contra l'erosió.
- c) Repoblacions forestals en terrenys de particulars.
- d) Altres accions de millora, cura i aprofitament a les forests.
- e) Estudis i projectes relacionats amb l'expressat anteriorment."

1.2.3. ÒRGANS DE GOVERN I ADMINISTRACIÓ

Els òrgans rectors de FC,SA són el Consell d'Administració i la Junta General d'Accionistes.

1.2.3.1. Consell d'Administració

Estarà integrat (art. 14 dels estatuts socials) "...per cinc membres com a mínim i nou com a màxim, i designarà del seu si almenys un President, un Conseller Delegat i un Secretari. La resta dels consellers tindran la condició de vocals...", a més "...la composició del Consell d'Administració, en cas que s'ampliï el nombre de socis, reflectirà la posició majoritària de la Generalitat, la qual designarà la meitat més un dels seus membres..."

La composició del Consell d'Administració actual és de 7 membres (President, Conseller Delegat, Secretari i 4 vocals) dels quals 2 representen als accionistes minoritaris.

Les facultats del Consell d'Administració s'enuncien a l'art. 13 dels estatuts socials de FC,SA.

1. INTRODUCCIÓ

1.2.3.2. Junta General d'Accionistes

És l'òrgan suprem de govern de la Societat. Les Juntes, ordinàries i extraordinàries, seran presidides pel President del Consell d'Administració, i actuarà com a Secretari la persona que la pròpia Junta General designi, amb caràcter indefinit o per a cada reunió (arts. 10 i 11 dels estatuts socials).

L'article 12 dels propis estatuts determina que "...el Director General de Patrimoni tindrà dret de vot en les Juntes Generals i podrà delegar la seva assistència i el seu vot...".

Les facultats de la Junta General d'Accionistes s'especifiquen a l'art. 10 dels estatuts socials.

1.2.4. CONVENI DARP/FC,SA

Amb data 12 de maig de 1989 es signà el "Conveni entre el Departament d'Agricultura, Ramaderia i Pesca i l'empresa Forestal Catalana, SA". La importància de l'esmentat conveni com a factor condicionant de l'activitat de FC,SA justifica que a continuació es reproduïxin les seves clàusules:

Clàusula Primera.- El present Conveni té per objecte regular les relacions entre el Departament d'Agricultura, Ramaderia i Pesca (DARP) i l'empresa Forestal Catalana, SA, en relació als treballs i activitats que l'esmentada empresa realitzi a títol obligatori per ordre del DARP, i els subministraments del mateix caràcter.

Clàusula Segona.- El DARP i l'empresa Forestal Catalana, SA consideren de gran interès i acorden col·laborar amb caràcter preferent en les següents activitats:

- a) Tasques de repoblacions forestals i treballs connexes.
- b) Millora de pastures.
- c) Lluita contra l'erosió.
- d) Altres accions de millora, cura i aprofitament a les forests.
- e) Estudis i projectes relacionats amb els temes objecte de la Societat.
- f) Adquisició per part del DARP de la planta i la llavor destinada principalment a repoblació forestal.

g) Assistència Tècnica per a la redacció de plans, estudis i projectes.

h) Qualsevol altre que es pugui determinar per mutu acord d'ambdues parts.

Clàusula Tercera.- L'empresa Forestal Catalana, SA s'obliga a realitzar, d'acord amb les condicions establertes en el present Conveni, previ encàrrec del DARP, les activitats referides a la clàusula anterior.

Clàusula Quarta.- Els treballs i les obres que el DARP encarregui a l'empresa es referiran a obres complertes susceptibles de ser lliurades a l'ús o servei públic, les quals podran ser dirigides per un funcionari del DARP.

Clàusula Cinquena.- El DARP comunicarà a l'empresa la seva programació anual dels treballs que aquesta hagi de dur a terme. Quan es tracti de plantes o de llavors, ho comunicarà amb una antelació mínima de 12 mesos.

Clàusula Sisena.- Les actuacions que el DARP encarregui a l'empresa, es realitzaran amb subjecció als projectes que el DARP determini. Per a determinar el cost de les mateixes, s'aplicaran les tarifes aprovades pel Consell Executiu, a proposta del DARP i d'acord amb l'empresa i que estiguin vigents en el moment de l'adjudicació. Les tarifes vigents en el moment de la signatura d'aquest conveni són, pel que fa a subministraments de plantes les que figuren a l'annex i, pel que fa a treballs les que estan recollides al document "Tarifas de trabajo-costos 1987" per a l'empresa TRAGSA.

Quan, per característiques pròpies d'una actuació o aquelles que per la seva naturalesa faci impossible la fixació d'un preu cert o per circumstàncies imprevisibles faci totalment inaplicables les tarifes prèviament establertes, es podrà utilitzar el sistema de costos previst a l'art. 67 del Reglament General de Contractes de l'Estat.

Clàusula Setena.- Les tarifes seran revisades anualment. Aquestes es consideraran com a justificants per a donar compliment a l'art. 194-1r del Reglament General de Contractes de l'Estat.

Clàusula Vuitena.- Les actuacions que realitzi l'empresa amb caràcter obligatori per ordre del DARP, es consideraran executades pel DARP amb els seus propis medis i, incloses a l'art. 60, apartat 1r de la Llei de Contractes de l'Estat, podent el DARP en aquests casos, realitzar bestretes a l'empresa, a compte de les obres encarregades, d'acord amb l'establert als

1. INTRODUCCIÓ

art. 142 i següents del Reglament General de Contractes de l'Estat.

Clàusula Novena.- Les modificacions, revisions i altres qüestions que es plantegin en relació a l'execució de les obres realitzades per Forestal Catalana i els seus efectes, es regiran per l'establert a la Llei de Contractes de l'Estat i al seu Reglament.

Clàusula Desena.- El present Conveni s'estableix per una durada indefinida i entrarà en vigor el mateix dia de la seva signatura."

1.2.5. LEGISLACIÓ APLICABLE

* Resolució de 18 de febrer de 1988 i annex de la mateixa per la qual es dóna publicitat a l'acord del Consell Executiu pel qual s'aprovà la constitució de la societat mercantil anònima Forestal Catalana, SA.

* Llei 10/1982, de 12 de juliol, de Finances Públiques de Catalunya.

* Llei 11/1981, de 7 de desembre, de Patrimoni de la Generalitat.

* Lleis de Pressupostos anuals de la Generalitat.

* Llei 4/1985, de 29 de març, de l'Estatut de l'Empresa Pública Catalana per a la qual FC,SA queda inclosa, segons classificació de la pròpia Llei, dins l'apartat de "...societat mercantil amb participació majoritària de la Generalitat, de les seves entitats autònomes o de les societats en què la Generalitat o les susdites entitats tenen també participació majoritària en llur capital social...".

* Estatuts socials de la Societat.

* Llei de Règim Jurídic de Societats Anònimes, de 17 de juliol de 1951 (des del 1990, pel Reial Decret Legislatiu 1564/1989, de 22 de desembre, Text Refós de la Llei de Societats Anònimes).

* Normativa Fiscal general aplicable.

1.3. CONCESSIÓ DE L'ÚS, APROFITAMENT I GESTIÓ DELS PLANTERS FORESTALS DE TITULARITAT PÚBLICA, ATORGADA A FC,SA.

1.3.1. BREU RESSENYA

Com ja s'ha comentat, el capital social i fundacional de FC,SA va ser subscrit i desembossat íntegrament per la Generalitat de Catalunya del qual 10 MPTA s'aportaren en metàl·lic, i la resta, 110 MPTA, fou la valoració de l'aportació no dinerària de l'autorització per a l'ocupació temporal i la concessió de l'ús, l'aprofitament i la gestió dels planters forestals de la Generalitat de Catalunya, durant 50 anys, que gestionava fins llavors el Departament d'Agricultura, Ramaderia i Pesca, i l'assignació dels seus béns mobles, segons Ordre del dit Departament de data 29 de gener de 1988.

A continuació es presenta un detall dels béns i la seva valoració:

NOM DEL PLANTER	TERME MUNICIPAL	SUPERFÍCIE OBJECTE CONCESSIÓ (ÀREES)	VALORACIÓ				
			TERRENYS	INSTAL·LAC. PERMANENTS	MAQUINÀRIA	MATERIALS I EINES	PLANTA FORESTAL
St. Ramon	Constantí	619	1.857	8.581	600	910	1.834
Vallcalent	Lleida	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
		3.504,30	10.514	61.241	16.222	1.657	29.645

(Nota: Les quantitats són en Milers de PTA)

Font: Elaboració pròpia a partir de les dades de l'escriptura de constitució.

El títol d'autorització de l'ocupació i de concessió s'avalua en la suma de:

a) 70% del valor dels terrenys sobre els que FC,SA obté l'autorització d'ocupació i la concessió d'ús, aprofitament i gestió, per un termini de 50 anys.

b) 90% del valor de les instal·lacions permanents sobre les que FC,SA obté l'autorització d'ocupació i la concessió d'ús, aprofitament i gestió durant el mateix termini, donat que aquests béns immobles tenen uns períodes d'amortització que difícilment superen aquest termini.

Resulta doncs:

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

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

En conseqüència, el valor de la concessió resulta ser de 7.359 Milers de PTA + 55.117 Milers de PTA = 62.476 Milers de PTA.

En l'art. 2n de la mateixa Ordre de 29 de gener de 1988 s'indiquen els béns assignats en ple domini a FC,SA, que són:

- Maquinària
- Materials i eines
- Planta forestal

Per tant, la valoració conjunta de la concessió i dels béns assignats en ple domini a FC,SA és la següent:

	Milers de PTA
Valor de la concessió:	62.476
TOTAL VALOR CONCESSIÓ	62.476
Valor de la maquinària:	16.222
Valor de materials i eines:	1.657
Valor de la planta forestal:	29.645
TOTAL VALOR BÉNS PLE DOMINI	47.524
TOTAL	110.000

Per tant, dels 110.000 Milers de PTA, 62.476 Milers de PTA corresponen a la concessió de l'ús per 50 anys, i 47.524 Milers de PTA als béns assignats de ple domini.

1. INTRODUCCIÓ

1.3.2. RESUM DEL PLEC DE CONDICIONS ECONÒMICO-ADMINISTRATIVES QUE REGEIX L'AUTORITZACIÓ D'OCUPACIÓ TEMPORAL I LA CONCESSIÓ DE L'ÚS, L'APROFITAMENT I LA GESTIÓ DELS PLANTERS FORESTALS DE TITULARITAT PÚBLICA ATORGADA A FC,SA.

En la mateixa escriptura de constitució de FC,SA, de data 3 de març de 1988, s'inclou el plec de condicions. A continuació transcrivim les més importants, afegint-hi els comentaris més adients:

"4. L'ocupació, l'ús i l'aprofitament seran d'acord amb l'objecte social de FC,SA que figura als Estatuts Socials de l'empresa aprovats pel Consell Executiu de la Generalitat de Catalunya."

Pel que fa al punt 4., l'art. 2 dels Estatuts de FC,SA defineix l'objecte social, i en referència als planters, n'és la producció i comercialització de planta i llavor destinada principalment a repoblació forestal, procurant l'òptima qualitat del producte i l'obtenció d'espècies en varietat i quantitat adequada a les necessitats públiques de reforestació, així com als requeriments de la iniciativa privada en aquesta matèria.
(Veieu anàlisi de l'activitat dels planters a l'epígraf 2.2)

"8. Donat que el Departament d'Agricultura, Ramaderia i Pesca deixa de gestionar els planters forestals en el moment de la constitució de FC,SA, aquesta empresa assumeix l'objectiu de produir planta forestal amb destí a les repoblacions forestals que programi l'esmentat Departament, d'acord amb el conveni que s'establirà entre ambdós."

Efectivament, s'ha establert un Conveni entre el DARP i FC,SA, que transcrivim i comentem a l'epígraf 1.2.4., i en el que es recull l'esperit d'aquest plec de condicions.
Cal dir, però, que formulem una sèrie d'observacions i recomanacions a l'esmentat Conveni pel que fa al seu desenvolupament posterior.

"9. En aquells predis en els que la Direcció General de Política Forestal mantingui altres activitats, les concessions d'aigua i els aprofitaments hídrics dels que actualment gaudeixin s'entendran compartits proporcionalment a la demanda usual de l'aigua dels planters i de les altres activitats respectivament."

FC,SA comparteix en alguns planters certes despeses amb el DARP. Hem vist, però, que no es realitzen càrrecs entre ells, sinó que un d'ambdós es fa càrrec de totes les despeses.

Per tal de poder imputar a FC,SA totes les despeses que realment li corresponen pel desenvolupament de la seva activitat, entenem

que el DARP hauria de realitzar unes notes de càrrec a FC,SA per les despeses comunes que li pertocuin, i a l'inrevès si s'escau.

"10. La present autorització i concessió caducarà totalment o parcial per les següents causes:

- a) Per renúncia voluntària del beneficiari.
- b) Per cessar en l'ús i l'aprofitament pel que es va concedir, durant tres anys consecutius..."

Com s'ha explicat en l'anàlisi de l'activitat en planters dins l'epígraf 2.2.2., FC,SA ha deixat de produir planta en certs planters que li van ser cedits. Tal com s'estableix en el plec de condicions, en el moment en que passin tres anys sense aprofitar, la concessió caducarà en aquests planters.

Això té les següents conseqüències:

- Pel que fa a les instal·lacions afectes a la concessió, segons el plec de condicions, la concessió caduca quan fa 3 anys que estan inactives, per tant:

En el cas que el DARP requerís a FC,SA per a la devolució d'aquests planters en desús, s'haurien de donar de baixa de l'immobilitzat aquests planters en desús, rebaixant també la seva amortització acumulada fins a la data, i el seu fons de reversió, portant la diferència comptable a pèrdues i guanys de l'exercici (com una pèrdua per baixa del valor de la concessió inicial).

- Pel que fa a la maquinària i les eines, si ja no es fan servir, s'ha de reconèixer la pèrdua de valor per obsolescència dotant el seu valor net comptable en l'exercici en què es deixa de fer servir. Si per contra, certa maquinària i eines es fan servir en algun altre viver (és a dir, hi ha hagut un traspàs físic dels elements) el que s'ha de fer és reflectir aquest traspàs físic en els llistats que serveixen pel control de l'immobilitzat, traspasant aquests elements al nou viver, per tal de tenir-ne una evidència comptable.

"12. Les actuals instal·lacions permanents s'entendran amortitzades si aquesta autorització i concessió compleix el termini de 50 anys pel que està establerta."

FC,SA cobreix totalment aquest aspecte en crear anualment el Fons de Reversió, que li permetrà, en el moment d'haver de tornar les instal·lacions, substituir-les per unes del mateix valor.

1. INTRODUCCIÓ

1.3.3. TRACTAMENT COMPTABLE DE LA CONCESSIÓ PER PART DE FC,SA.

A) Concessió de l'ocupació, ús i aprofitament dels planters forestals:

FC,SA té comptabilitzada la concessió de l'ocupació, ús i aprofitament dels planters dintre de l'epígraf "Immobilitzacions materials de domini públic", per un import brut de 62.125 Milers de PTA, i els va amortitzant a raó d'un 2% cada any, suposant una vida útil de 50 anys.

Segons el Pla General de Comptabilitat, les concessions administratives, així com altres drets d'ús com pot ser el dret d'ús dels béns en règim d'arrendament financer, s'inclouen dintre del Grup 21 "Immobilitzacions immaterials".

S'hauria d'incloure l'immobilitzat material de domini públic dintre del Grup 21 "Immobilitzacions immaterials", donat que realment el que s'ha adquirit és un dret d'ús sobre aquest, i el que s'ha de comptabilitzar és el dret d'ús, no la propietat.

Si tenim en compte la naturalesa dels béns adscrits (magatzems, casetes, cases forestals, garatges, etc.), el percentatge d'amortització aplicat es pot considerar raonable.

Nogensmenys, cal fer certes consideracions:

1.- Que dintre d'aquests 62.125 Milers de PTA hi ha 7.359 Milers de PTA corresponents als terrenys, i que FC,SA els està amortitzant quan, per la seva naturalesa, són béns que no s'amortitzen.

Cal revisar la dotació anual, tenint en compte aquest punt, per tal que no s'amortitzin els terrenys.

2.- Que en ser béns usats, els percentatges d'amortització màxims i mínims anuals es poden multiplicar per dos, segons els criteris establerts pel Reglament de l'Impost sobre Societats.

3.- Que dintre d'aquest epígraf s'inclouen elements amb coeficients anuals d'amortització diferents, segons les taules d'amortització incloses a l'Ordre Ministerial del 23 de febrer de 1965. Hem realitzat un càlcul del que això suposaria per la dotació anual, arribant a la conclusió que el seu efecte és immaterial degut a que es compensen els elements de coeficients superiors amb els de coeficients inferiors, podent dir que la vida útil mitja resultant és de 25 anys.

Per tant, tenint en compte aquests punts, la dotació per amortització quedaria així:

	<u>Milers de PTA</u>
Dotació amortització actual	1.242
Menys dotació dels terrenys (7.359 x 0.02)	147
Dotació amortització real	<u>1.389</u>
Diferència	147
I l'amortització acumulada a 31.12.92:	
Dotació anual x 5 anys (1.389 x 5)	6.945
Amortització acumulada actual	6.212
Diferència	<u>733</u>

Recomanem a FC,SA que adequi la dotació anual per amortització d'aquests elements, tenint en compte les observacions i els càlculs anteriors.

B) Fons de reversió dels béns objecte de la Concessió:

A partir de l'exercici 1990, FC,SA començà a dotar un fons de reversió, a raó d'un 2% cada any, tenint en compte que la concessió és per 50 anys, i que queden inclosos dintre del que és pròpiament la concessió d'ús, l'immobilitzat de domini públic.

Pel que fa als exercicis 1988 i 1989, FC,SA no va efectuar cap dotació al fons de reversió. Tampoc ho va corregir en anys posteriors donat que segons l'article 60 del Reglament de l'Impost sobre Societats, les dotacions al Fons de Reversió no practicades en l'exercici corresponent, no tenen la consideració de partida deduïble.

Per tant, cada any s'efectuen dos dotacions pel que fa a aquest tipus d'immobilitzat: la dotació per l'amortització tècnica i la dotació al Fons de Reversió, ambdues compatibles i de diferent naturalesa.

C) Béns assignats de domini públic:

Pel que fa als bens assignats de domini públic, FC,SA comptabilitza dins l'epígraf d'immobilitzat material "Maquinària, instal·lacions i utillatge", la maquinària i els materials i eines, i en el moment de la constitució de FC,SA, 20 de juny de 1988, la planta forestal en l'epígraf d'existències (que s'ha anat variant per reflectir els posteriors moviments de producció de nova planta i venda de l'existent.)

1. INTRODUCCIÓ

Els percentatges d'amortització que utilitza FC,SA pels béns assignats de ple domini són:

- Maquinària (béns usats): 13,3%
- Materials i eines usats: 25 %

FC,SA segueix els criteris establerts pel Reglament de l'Impost sobre Societats i l'Ordre Ministerial del 23 de febrer de 1965, que determina uns percentatges màxims i mínims d'amortització per a sectors productius, tenint en compte que al ser elements usats, aquests percentatges es poden multiplicar per dos.

CAPÍTOL 2. FISCALITZACIÓ ECONÒMICO-FINANCERA

2.0. INTRODUCCIÓ

L'anàlisi dels estats financers s'ha centrat en les dues activitats bàsiques que constitueixen l'objecte social de FC,SA: l'activitat en planters i l'activitat d'obres.

Val a dir que la fiscalització que té com a base les activitats implica que es revisin alhora aspectes econòmico-financers (anàlisi dels comptes dels estats financers que es relacionen directament) i aspectes de procediment, control intern, de gestió i de caire jurídic.

D'altra banda, i per la seva singularitat, l'obra realitzada a Tunísia ha estat tractada separatament de la resta d'obres en un epígraf específic.

Adicionalment s'han escollit i analitzat altres partides dels estats financers pel seu pes específic o pel risc d'auditoria que comporten.

Quant a la revisió del compliment de la legalitat, s'ha aprofundit en el tema concret de la concessió d'ús, aprofitament i gestió dels planters forestals de titularitat pública atorgada a FC,SA en el moment de la seva creació així com el compliment de la normativa sobre contractació.

En resum, aquest Capítol s'estructura de la manera següent:

- * Activitat en planters
- * Activitat d'obres
- * Obra de Tunísia
- * Concessió d'ús, aprofitament i gestió dels planters forestals de titularitat pública.
- * Altres comptes de balanç i pèrdues i guanys.

2. FISCALITZACIÓ ECONÒMICO-FINANCERA

2.1. ESTATS FINANCERS

FC,SA no sotmet els seus comptes anuals a una altra auditoria que la de la Intervenció General de la Generalitat. El Registre Mercantil està acceptant a FC,SA aquesta auditoria per registrar els seus comptes.

La Intervenció General té encomanada la funció de control intern de caràcter financer de l'Administració de la Generalitat (Art. 68 de la Llei 10/1982, de 12 de juliol, de Finances Públiques de Catalunya). En el cas de les empreses públiques aquest control intern s'efectua mitjançant procediments d'auditoria, que substitueixen la intervenció prèvia, pròpia de l'Administració General (Art. 75 de l'esmentada Llei). A més a més, FC,SA com a Societat Anònima es regeix pel Text Refós de la Llei de Societats Anònimes que en els art. 181 i 203, estableix un límit a partir del qual és obligatori sotmetre els comptes anuals a verificació i control externs, per part d'auditor independent. FC,SA supera aquest límit.

Calia, doncs, que els comptes anuals de FC,SA fossin auditats per auditor independent, tot i que a l'hora de registrar els comptes en el Registre Mercantil s'hagi acceptat l'Informe (Veure pàg. 128) d'auditoria financera de la Intervenció General de la Generalitat que té caràcter de control intern.

Val a dir que, amb posterioritat a la nostra feina s'ha pogut verificar com per a l'exercici 1993, FC,SA ha estat auditada pel Sr. Ignasi Casanovas i Parella, auditor-censor jurat de comptes, i hem disposat del corresponent Informe d'auditoria independent, que és ara el document base per a registrar els comptes en el Registre Mercantil, registre que ha estat realitzat amb data 26 d'agost de 1994.

A continuació es presenten els quadres del Balanç de Situació i Compte de Pèrdues i Guanys a 31 de desembre de 1992 i a 31 de desembre de 1991 de FC,SA:

2.1.1. BALANÇ DE SITUACIÓ A 31.12.92 I 31.12.91

<u>ACTIU</u>	<u>31.12.92</u>	<u>31.12.91</u>
<u>IMMOBILITZAT</u>		
DESPESES D'ESTABLIMENT	1.652	1.934
	<u>1.652</u>	<u>1.934</u>
IMMOBILITZACIONS IMMATERIALS		
- Drets s/béns règim d'arrend.fin	18.476	10.031
- Aplicacions informàtiques	1.299	1.299
- Amortitzacions	(3.488)	(848)
	<u>16.287</u>	<u>10.482</u>
IMMOBILITZACIONS MATERIALS PRÒPIES		
- Terrenys i construccions	19.460	19.186
- Inst.tècniques i maquinària	34.644	39.767
- Altres inst., utillatge i mob.	67.012	47.119
- Amortitzacions	(33.465)	(19.362)
	<u>87.651</u>	<u>86.710</u>
IMMOBILITZACIONS MATERIALS DOMINI PÚBLIC		
- Planterers	62.125	62.125
- Amortitzacions	(6.212)	(4.970)
	<u>55.913</u>	<u>57.155</u>
IMMOBILITZACIONS FINANCERES		
- Dip.i fiances const.llarg termini	5.014	3.985
	<u>5.014</u>	<u>3.985</u>
DESP.DISTRIBUIR DIVERSOS EXERCICIS		
- Despeses per interessos diferits	2.210	2.104
- Leasings abans del nou PGC	6.985	30.496
	<u>9.195</u>	<u>32.600</u>
TOTAL IMMOBILITZAT	<u>175.712</u>	<u>192.866</u>
<u>ACTIU CIRCULANT</u>		
EXISTÈNCIES		
- Planta en Planterers	65.680	53.659
- Provisions	(6.568)	(5.366)
	<u>59.112</u>	<u>48.293</u>
DEUTORS		
- Clients per vendes i prest.serv.	217.719	161.433
- Deutors diversos	34.649	57.295
- Personal	7.913	7.437
- Administracions públiques	38.240	36.819
- Provisions	(22.140)	(8.217)
	<u>276.381</u>	<u>254.767</u>
INVERSIONS FINANCERES TEMPORALS		
- Partic.empreses associades	1.000	1.000
- Dip.i fiances const.curt termini	0	529
	<u>1.000</u>	<u>1.529</u>
TRESORERIA	82.529	(36)
AJUSTAMENTS PER PERIODIFICACIÓ	749.410	379.317
TOTAL ACTIU CIRCULANT	<u>1.168.432</u>	<u>683.870</u>
TOTAL ACTIU	<u>1.344.144</u>	<u>876.736</u>

(Nota: Les quantitats són en Milers de PTA)
Font: Memòria de Forestal Catalana, SA per a l'exercici 1992

2. FISCALITZACIÓ ECONÒMICO-FINANCERA

<u>PASSIU</u>	<u>31.12.92</u>	<u>31.12.91</u>
FONS PROPIS		
CAPITAL SUBSCRIT	213.000	213.000
	<u>213.000</u>	<u>213.000</u>
RESERVES		
- Reserva legal	655	655
- Altres Reserves	2.261	2.261
	<u>2.916</u>	<u>2.916</u>
RESULTATS D'EXERCICIS ANTERIORS	(539)	(418)
PÈRDUES I GUANYS	(12.581)	(121)
TOTAL FONS PROPIS	<u>202.796</u>	<u>215.377</u>
PROVISIÓ PER A RISCOS I DESPESES		
FONS DE REVERSIÓ	3.728	2.485
CREDITORS LLARG TERMINI		
ALTRES CREDITORS		
- Efectes a pagar leasing	7.520	41.803
- Deutes amb entitats de crèdit	63.165	0
TOTAL CREDITORS LLARG TERMINI	<u>70.685</u>	<u>41.803</u>
CREDITORS A CURT TERMINI		
DEUTES AMB ENTITATS DE CRÈDIT		
- Préstecs i altres deutes	117.797	77.748
	<u>117.797</u>	<u>77.748</u>
CREDITORS COMERCIALS		
- Acomptes rebuts per comandes	65.171	69.655
- Deutes compres o prest.serveis	42.866	34.016
- Deutes repr.efectes a pagar	254.497	151.081
	<u>362.534</u>	<u>254.752</u>
ALTRES DEUTES NO COMERCIALS		
- Administracions públiques	45.247	42.908
- Remuneracions pend.pagament	11.770	7.254
	<u>57.017</u>	<u>50.162</u>
AJUSTAMENTS PER PERIODIFICACIÓ	529.587	234.409
TOTAL CREDITORS CURT TERMINI	<u>1.066.935</u>	<u>617.071</u>
TOTAL PASSIU	<u>1.344.144</u>	<u>876.736</u>

(Nota: Les quantitats són en Milers de PTA)
 Font: Memòria de Forestal Catalana, SA per a l'exercici 1992

2.1.2. COMPTE DE PÈRDUES I GUANYS A 31.12.92 I 31.12.91

<u>INGRESSOS</u>	<u>31.12.92</u>	<u>31.12.91</u>
<u>IMPORT NET DE LA XIFRA DE NEGOCIS</u>		
- Venda planta pròpia	70.032	61.860
- Comercialització planta	155	351
- Treballs forestals	487.195	615.403
- Traspàs de planta planters	0	1.703
	<u>557.382</u>	<u>679.317</u>
<u>AUGMENT D'EXISTÈNCIES PLANTA</u>	12.022	0
<u>ALTRES INGRESSOS D'EXPLOTACIÓ</u>	260	3.940
 <u>DESPESES</u>		
<u>REDUCCIÓ D'EXIST.DE PLANTES</u>	0	8.265
<u>APROVISIONAMENTS</u>		
- Consum de materials	15.464	9.250
- Altres despeses externes	0	2.151
	<u>15.464</u>	<u>11.401</u>
<u>DESPESES DE PERSONAL</u>		
- Sous, salaris i assimilats	96.585	78.344
- Càrregues socials	28.664	21.605
	<u>125.249</u>	<u>99.949</u>
<u>DOTAC.PER AMORT.D'IMMOBILITZAT</u>	17.937	11.739
<u>VARIACIÓ PROVISIONS DE TRÀFIC</u>		
- Variació provisions d'exist.	1.202	(10.115)
- Variació provis.incobrables	642	7.399
	<u>1.844</u>	<u>(2.716)</u>
<u>ALTRES DESPESES D'EXPLOTACIÓ</u>		
- Treballs forestals	392.519	533.625
- Arrendaments	3.089	3.347
- Reparacions i conservació	6.834	5.044
- Transports	578	616
- Primes d'assegurances	2.073	921
- Publicitat, prop.i relac. Públ.	1.271	987
- Subministraments	3.829	3.042
- Altres serveis	8.342	7.062
- Tributs	1.016	1.535
- Dotació al fons de reversió	1.243	1.243
	<u>420.794</u>	<u>557.422</u>
<u>RESULTAT D'EXPLOTACIÓ</u>	(11.624)	(2.803)
Altres interessos	2.000	5.537
Despeses financeres	(8.432)	(5.500)
<u>RESULTAT FINANCER</u>	(6.432)	37
Ingressos Extraordinaris	81	87
Ingr.i benef. altres exercicis	0	2.494
Despeses extraordinàries	(204)	(1)
Desp.i pèrdues d'altres exerc.	(1.177)	0
<u>RESULTATS EXTRAORDINARIS</u>	(1.300)	2.580
Impost sobre societats	(6.775)	(65)
<u>RESULTAT DE L'EXERCICI</u>	(12.581)	(121)

(Nota: Les quantitats són en Milers de PTA)

Font: Memòria de Forestal Catalana, SA per a l'exercici 1992

2. FISCALITZACIÓ ECONÒMICO-FINANCERA

2.2. ACTIVITAT EN PLANTERS

2.2.1. INTRODUCCIÓ

Per Ordre de 29 de gener de 1988, s'atorgà a FC,SA, per part del Departament d'Agricultura, Ramaderia i Pesca, l'autorització per a l'ocupació temporal i la concessió de l'ús, aprofitament i gestió dels planters forestals de la Generalitat de Catalunya, així com l'assignació de la maquinària, el material, les eines i la planta forestal existent en els planters.

Un dels aspectes que conformen l'objecte social és:

"a) Producció i comercialització de planta i llavor destinada principalment a repoblació forestal, procurant l'òptima qualitat del producte i l'obtenció d'espècies en varietat i quantitat adequada a les necessitats públiques de reforestació, així com als requeriments de la iniciativa privada en aquesta matèria."

Aquesta activitat es regula principalment pel Conveni entre el DARP i FC,SA, que s'ha transcrit a l'epígraf 1.2.4., pel que fa a les necessitats públiques de reforestació.

2.2.2. PLANTERS

2.2.2.1. Relació dels planters

A continuació es presenta una classificació dels planters i la seva situació actual:

VIVERS EN ÚS

a) Vivers rebuts per la concessió:

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

b) Vivers en propietat:

- Besalú

c) Viver que s'arrenda a particulars:

- Tremp

- d) Viver cedit per la Junta d'Aigües:
 - Cal Camadall

VIVERS EN DESÚS:

- a) Viver rebut per la concessió:
 - Escós
- b) Vivers que s'arrendaven:
 - Cabdella
 - La Guantera (Moià)
 - Gombreny

Pel que fa als vivers en desús, cal recordar la seva caducitat per cessar en l'ús i l'aprofitament pel que es va concedir, durant tres anys consecutius.

En la concessió es va donar en propietat a FC,SA la planta, la maquinària, el material i les eines d'aquests vivers, però no la superfície forestal. Per més detall, veure l'anàlisi de la concessió de l'ús, aprofitament i la gestió dels planters forestals de titularitat pública, atorgada a FC,SA, a l'epígraf 1.3.).

* El planter recollit a l'apartat a) del viver en desús té les característiques següents:

<u>PLANTER</u>	<u>TERME MUNICIPAL</u>	<u>SUPERFÍCIE (ÀREES)</u>
Escós	Soriguera	73,64

El planter d'Escós inclou material i eines valorats en 15 Milers de PTA. Aquest, està en desús des de fa més de tres anys.

* Els recollits en l'apartat b) inclouen:

<u>PLANTER</u>	<u>TERME MUNICIPAL</u>	<u>VALORACIÓ</u>
Cabdella	Torre de Cabdella - Materials i eines	20
La Guantera	Collsuspina - Maquinària	453
(Moià)	- Materials i eines	40
Forcat	Gombreny - Maquinària	1.545
	- Materials i eines	15

Nota: Les quantitats són en Milers PTA

2. FISCALITZACIÓ ECONÒMICO-FINANCERA

El viver de La Guantera i el de Cabdella estan en desús des de fa més de tres anys, mentre que el viver de Gombreny ha quedat en desús en l'exercici 1993.

(Veure anàlisi dels vivers en desús a l'epígraf 1.3. on s'analitza la concessió de l'ús, aprofitament i gestió dels planters forestals de titularitat pública, atorgada a FC,SA).

2.2.2.2. Anàlisi econòmica dels vivers actualment en ús

En l'epígraf anterior hem fet una relació dels vivers actualment en ús.

A continuació es presenten els comptes d'explotació de l'activitat de planters des de l'any 1989 a 1992:

INGRESSOS	ANY 1989	ANY 1990	ANY 1991	ANY 1992	VARIAC. 92/91
Venda particulars	16.993	23.495	20.833	21.268	2,09
Venda contractistes	2.283	320	2.498	185	(92,59)
Venda altres organ.	2.714	766	3.282	404	(87,69)
Planta apl.treb.for.	5.240	13.311	20.878	12.878	(38,32)
Planta gratuïta DARP	13.393	13.393	16.071	35.452	120,60
VENDES TOTALS	40.623	51.285	63.562	70.187	10,42
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)
DESESES					
Consums materials	7.141	6.636	10.402	14.963	43,85
Sous, Salaris i S.S.	40.100	51.870	62.409	78.870	26,38
Altres desp.soc.	0	529	1.566	1.709	9,13
Lloguers	219	622	785	586	(25,35)
Rep. i Conserv.	2.547	3.978	4.159	5.667	36,26
Subministraments	850	1.032	1.635	1.348	(17,55)
Transports	518	761	509	487	(4,32)
Mat. d'oficina	0	52	0	0	0
Comunicacions	84	274	312	716	129,49
Desp.diverses	430	2.553	895	1.369	52,96
Dot. amortització	4.175	4.462	4.839	5.313	9,80
Dot.fons reversió	0	1.242	1.242	1.242	0,00
DESESES TOTALS	56.064	74.011	88.753	112.270	26,50
RESULTAT EXERCICI	(16.972)	(20.396)	(23.341)	(43.614)	86,86

(Nota: Les quantitats són en Milers de PTA)

Font: Llistats i documentació interna de FC,SA

A més, per a cadascun dels viviers, vam obtenir els seus comptes d'explotació individualitzats de l'exercici 1992 (no inclosos en aquest informe), per tal de poder efectuar una anàlisi específica de cada viver. Donat que no incloïen ni personal ni costos indirectes, el que vam fer va ser aplicar el percentatge que de la despesa global del personal per viviers, correspon a viviers, traient el corresponent a obres.

Les conclusions més importants obtingudes són:

1) L'increment de despeses (en general) dels viviers, de 1989 a 1992 és d'un 20-30% cada any, sumant un 100% acumulat de 1989 a 1992, mentre les vendes no han augmentat més que un 72,7% de 1989 a 1992. Això provoca que el dèficit sigui cada cop més gran.

Pel que fa a les despeses de personal, cal esmentar el següent:

En els viviers sol haver-hi un encarregat (amb contracte fix), i un o dos ajudants, que seria la mà d'obra necessària per gestionar un viver. A més, en èpoques de plantació es contracten jornalers, que poden arribar a ser un nombre considerable. Aquests jornalers són directament proporcionals a la producció de planta, és a dir, com més planta es produeixi, més hores de jornalers es contractaran per a la seva plantació. La decisió de contractar jornalers la pren el mateix encarregat del viver, sense que hi hagi una acceptació per part de la Direcció General. Això comporta que en alguns viviers s'incrementi molt la despesa de personal i, per tant, s'incrementi el dèficit del viver.

Cal un control estricte de les despeses dels viviers, per tal que aquests es puguin arribar a constituir com a centres de producció que generin beneficis. Cal que aquest control es porti des de la Direcció General de FC,SA i, si és necessari, limitar les responsabilitats als encarregats dels viviers per contractar despeses.

Respecte a aquest aspecte, cal dir que durant l'exercici 1993 s'ha incorporat una persona per portar el control dels viviers, i s'han adoptat ja certes mesures com la limitació als responsables dels viviers, de la signatura de factures per despeses d'import fins a 30 milers de PTA, la compra i la decisió de compra centralitzada de llavors, contenidors, substractes, etc.

Cal dir que durant l'exercici 1993, l'augment de les vendes ha estat d'un 24,4%, mentre que l'augment de les despeses de personal ha estat d'un 13,7%.

En aquest sentit, i per tal que els viviers puguin arribar a ser productius, cal que es realitzi abans de l'inici de cada any un

estudi de l'activitat que han de dur a terme durant l'exercici vinent, preparant uns pressupostos d'ingressos i de despeses. Aquests pressupostos s'han de controlar periòdicament, analitzant les possibles desviacions per poder prendre les mesures necessàries.

Com a eina pel seguiment de les desviacions de les despeses reals respecte a les despeses pressupostades cal que es porti una comptabilitat de costos de manera que permeti obtenir una informació fiable, periòdica i puntual.

Pel que fa al control de les despeses de personal dels vivers val a dir que cal un major control per tal que vivers que podrien obtenir beneficis, no es converteixin en deficitaris.

2) Hi ha planters en què pràcticament no hi ha hagut vendes durant l'exercici 1992, com són:

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

a i b - Pel que fa als dos primers vivers, cal dir que són vivers d'alta muntanya que tenen bàsicament planta per reforestar. Aquesta planta s'hauria de vendre al DARP per reforestar bàsicament, però el DARP no ha demanat aquest tipus de planta, sinó altres tipus no destinats a reforestació.

De fet, el Conveni DARP-FC,SA regula els subministraments que FC,SA ha de realitzar a títol obligatori per ordre del DARP. Nogensmenys, obliga al DARP a comunicar a l'empresa amb una antelació mínima de 12 mesos, les plantes o llavors que vulgui demanar. Com que aquesta comunicació prèvia de 12 mesos no existeix, es fa molt difícil per FC,SA programar la seva producció. S'ha de tenir en compte que el creixement mitjà d'un arbre per reforestar és de dos anys. Per tant, els arbres que FC,SA produeix basat principalment en la demanda històrica del DARP, no tenen sortida i s'han de cremar.

A més a més, s'ha de tenir en compte que els vivers de Tremp, Gerri de la Sal i Llobregat estan situats a la mateixa zona. D'aquests, el més gran és el de Tremp. Els altres dos, són deficitaris i estan produint planta per reforestar, activitat que actualment no està realitzant el DARP, la qual cosa provoca que aquesta planta finalment s'hagi de cremar.

Cal incentivar les vendes d'aquests vivers, bé a través del DARP, bé a través de particulars, per tal que la producció d'aquests vivers tingui una sortida real.

Cal plantejar-se en aquests vivers de poca venda, si realment val la pena produir les quantitats que es produeixen, si després no es ven la producció i s'ha de llençar, i a més tenint en compte que com més gran sigui la producció, més jornalers es necessiten, i per tant augmenten els costos de personal innecessàriament.

Cal que FC,SA es plantegi el tancament d'algun d'aquests vivers donada la baixa demanda actual dels arbres que s'hi produeixen. A més, a no ser que el DARP es comprometés a adquirir la producció, no s'hauria de produir planta per reforestar, que no té sortida en el mercat.

c - El viver de Besalú es dedica a la producció de xops, la demanda dels quals ha baixat de manera important. Aquests arbres es produïen en gran quantitat perquè es venien per a fabricació de pasta de paper. Actualment, són arbres amb una demanda ínfima que, passats uns tres anys, ja no serveixen i s'han de cremar.

El viver de Besalú és l'únic viver propietat de FC,SA, la infraestructura del qual és bastant deficitària. Per tal que sigui rendible, s'ha d'invertir bastant. Nogensmenys, aquest viver és l'únic viver de propietat de FC,SA, està situat a prop del Central, i té les mateixes característiques tècniques que el viver de Cal Pladevall que actualment té arrendat FC,SA i que fa servir com annex al Central.

Aprofitant que el viver de Besalú té les mateixes característiques tècniques que el viver de Cal Pladevall, cal que FC,SA intensifiqui la seva utilització, donat que el viver de Cal Pladevall té un contracte de lloguer improrrogable d'uns 5 anys més.

d - Per últim, el viver de Cal Camadall ha estat traspasat per la Junta d'Aigües durant l'exercici i, per tant, encara no té una activitat normal.

La concessió de Cal Camadall a FC,SA per part de la Junta d'Aigües és per 5 anys. FC,SA espera que passat aquest temps es prorrogui la concessió, però en no saber-ho amb certesa no és operatiu fer grans inversions perquè després s'ho quedi la Junta d'Aigües.

A més, cal dir que l'encarregat cobra la nòmina de la Junta d'Aigües, però segons contracte aquesta li hauria de passar càrrecs per aquest concepte.

Cal que FC,SA faci una provisió anual per la despesa de personal que suposa l'encarregat de la Junta d'Aigües, donat que aquesta pot traspasar-li càrrecs segons contracte per aquest concepte.

En aquest aspecte cal remarcar que durant l'any 1993 la Junta d'Aigües ja ha efectuat una factura de càrrec a FC,SA del que representa el cost d'aquest empleat.

3) S'ha produït una acumulació de planta (per tot el que hem explicat anteriorment) que no té sortida i per tant s'ha de cremar. (Veure anàlisi d'obsolescència a l'epígraf 2.2.3.4).

4) Hi ha quatre viviers amb pèrdues, que són:

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

A més de les xifres negatives que apareixen directament dels seus comptes de pèrdues i guanys, els tres últims tenen pèrdues per l'obsolescència de la planta que s'ha de cremar.

Pel que fa al viver de Sant Ramon, viver estratègic per la zona en què està ubicat, cal que es potenciï la venda i producció de planta a particulars.

5) Finalment, per a la resta de viviers, a fi i efecte de poder-ne millorar els resultats, fem unes breus observacions resultat de la nostra anàlisi:

a) Vallcalent: **S'ha d'intentar produir planta més vendible i disminuir el nombre de temporers.**

b) Tremp: S'ha d'anar en compte amb el creixement de les existències. De fet el que amaga és una pèrdua per obsolescència. **Si no s'aconsegueix conèixer la demanda del DARP amb antelació, el que s'ha de fer és produir molta menys planta, i que la que es produeixi sigui més vendible.**

c) Torreferrusa: Viver estratègic per la important àrea d'influència que cobreix (Vallès, Maresme, Barcelonès,...) zona de moltes construccions noves i polígons, que requereixen arbres per la zona verda.

Cal aprofitar la situació estratègica que tenen certs planters (al costat de nuclis de població importants, o nuclis en creixement), per a incrementar les vendes a particulars.

Aquest fet comporta que en la programació de la producció es tingui en compte el tipus de planta que pot demanar el mercat, així com les condicions per a que la producció resulti competitiva.

d) Gombreny: Aquest viver s'ha tancat durant l'exercici 1993, donat que es dedicava a la producció de xops i aquests arbres ja no tenen demanda. El seu compte de pèrdues i guanys no recull la pèrdua per obsolescència de tota l'existència. Si ho recollís, tindria una pèrdua de 3.841 Milers de PTA. (Veure anàlisi d'obsolescència a l'epígraf 2.2.3.4).

e) Central: Aquest viver segons el compte de pèrdues i guanys té beneficis. Nogensmenys **s'ha de potenciar més la venda i incrementar la rendibilitat de la producció.**

2.2.3. EXISTÈNCIES

2.2.3.1. Principals característiques

A) FC,SA té aproximadament 60 espècies diferents:

A més, aquestes 60 espècies es classifiquen segons sigui el tipus d'arrel, el número de saba i/o les dimensions de la planta.

Així, una mateixa espècie es pot subdividir en:

Espècie xxx	- Arrel nua	- 1 saba - 2 sabses - ...
	- Contenedor	- 1 saba - 2 sabses - ...
	- Pa d'arrels	- 1 saba - 2 sabses - ...

2. FISCALITZACIÓ ECONÒMICO-FINANCERA

Tots aquests factors fan que dins una mateixa espècie hi hagi molts tipus de planta amb característiques molt diferenciades, la qual cosa dóna lloc a un seguit de dificultats a l'hora de:

- Inventariar-les
- Valorar-les
- Programar-ne la producció

B) La planta és un producte perible per diverses causes:

- El trasplant de les plantes s'ha de realitzar quan aquestes tenen entre 1 i 2 anys. Passat aquest temps, és difícil que sobrevisquin.
- Agents biòtics: Insectes, factors ambientals, etc, fan que cada 10 anys aproximadament, 1 o 2 anys es malmeti la producció.

Tot això fa que algunes plantes moltes vegades s'hagin de cremar. Bàsicament les que el seu destí és la repoblació forestal.

2.2.3.2. Procediments de control intern

FC,SA s'organitza mitjançant àrees de producció individualitzades corresponent, cadascuna d'elles, a un viver.

En cadascuna d'aquestes àrees hi ha un encarregat que és, sota el responsable màxim dels viviers, qui ha de portar el control tant de les existències físiques com de tot el procés productiu de les plantes del viver que supervisa.

Hem tractat d'analitzar els punts de control intern que considerem que defineixen millor un bon procediment en aquesta àrea. Aquests i l'epígraf on es tracten són:

	<u>Núm. epígraf</u>
1.- Control físic de les existències	2.2.3.3.
2.- Criteris de valoració	2.2.3.4.
3.- Criteris de dotació a la provisió per obsolescència	2.2.3.5.
4.- Sistema d'imputació de costos	2.2.3.4.
5.- Sistema de control de desviacions de les despeses	2.2.3.4.
6.- Sistema de planificació de la producció	2.2.3.6.
7.- Sistema intern de comunicació entre producció i vendes	2.2.4.

2.2.3.3. Control físic de les existències

FC,SA no porta un control permanent d'entrades i sortides per a cadascuna de les plantes. Pel control de les quantitats físiques, els encarregats dels vivers realitzen un primer inventari temptatiu cap a finals de setembre i un segon inventari definitiu a 31 de desembre.

Aquest inventari físic de final d'any és el que es passa a comptabilitat, on s'efectua la valoració de la planta i es comptabilitza pel valor total de la planta a final de l'exercici. Per tant podem dir que, a banda que aquest procediment es pugui millorar portant un control permanent d'entrades i sortides de plantes, FC,SA fa servir un procediment correcte pel control físic de les quantitats de planta existent.

Nogensmenys, cal fer la següent observació pel que fa al tractament d'aquest llistat d'existències físiques inventariades a la fi de l'exercici a l'hora de la seva valoració i comptabilització:

El Departament de Comptabilitat obté el llistat físic en el que estan correctament desglossades les quantitats distingint, dintre d'una mateixa espècie, número de sables, tipus d'arrel, etc. No obstant això, comptabilitat suma els arbres d'una mateixa espècie sense diferenciar entre tipus d'arrel, edat, etc. Així doncs, aplica un mateix valor a tots els arbres d'una mateixa espècie; és a dir, s'està valorant igual un pinus halepensis d'una saba que un pinus halepensis de dues sables, quan el seu preu de venda pot ser de 5 vegades més l'un que l'altra.

Donat que FC,SA efectua l'esforç necessari de comptar per separat els arbres segons tipus d'arrels i nombre de sables diferents i d'efectuar-ne la corresponent classificació, és important que es faci servir aquesta informació en el moment de valorar les existències, tenint cura de valorar per separat els arbres de diferent tipus tenint en compte els aspectes abans esmentats.

Pel que fa a les sortides de plantes dels vivers, el control es porta mitjançant uns albarans de sortida que omple l'encarregat del viver. Una deficiència d'aquest sistema de control de les sortides és que els encarregats dels vivers no omplen aquests albarans amb exactitud, és a dir, no assenyalen el nombre de sables, el tipus de contenidor, etc, sinó que tan sols indiquen el nombre d'arbres de cada espècie. En aquest sentit cal recordar que dos arbres de la mateixa espècie poden tenir valoracions molt diferents en funció del número de sables i del tipus de

2. FISCALITZACIÓ ECONÒMICO-FINANCERA

contenedor, el que fa que sigui important reflectir aquests aspectes en els albarans de sortida.

Degut a les característiques tan particulars de les plantes dels vivers de FC,SA es recomana que, en omplir els albarans de sortida d'aquestes es tingui cura d'omplir correctament totes les dades sobre tipus de contenidor, nombre de sables, etc, per tal de tenir un major control de les sortides de planta.

Aquests albarans són enviats a la seu central d'una manera periòdica per a la seva facturació. Nogensmenys, cal dir que de vegades, entre la data de sortida de la planta i la data de facturació hi ha 15 dies o 1 mes. A més, a final d'exercici hem vist que certs albarans de sortida corresponents a sortides físiques de final d'any, han estat facturats en l'exercici següent.

Es recomana que la facturació es realitzi el més ràpidament possible, intentant que sigui com a mínim un cop a la setmana, per tal d'agilitar el cobrament de les vendes.

A més a més, pel que fa a la fi de l'exercici, es recomana que la seu central reclami als encarregats dels vivers tots els albarans de sortida de planta que tinguin data de final d'any, per tal de poder-los incloure en la facturació de l'exercici a què correspon la venda.

2.2.3.4. Criteris de Valoració

Quan el DARP va traspasar les plantes a FC,SA, la seva valoració es va realitzar en funció del valor individual de les plantes en aquell moment, és a dir, en base a un llistat valorat de plantes.

Aquells valors unitaris són els que s'han seguit aplicant cada any fins l'any 1992, en què els esmentats preus unitaris han estat modificats a l'alça per la incorporació de l'increment dels costos directes de tots els vivers. Aquest increment ha estat d'un 26,5% respecte als preus unitaris anteriors, increment que ha suposat un augment del valor de les existències de 12.021 Milers de PTA.

Com FC,SA no sap quin és el cost de producció de cada una de les plantes, no li és possible adjudicar un preu de cost en funció del cost real de producció.

Per tal de definir aquest percentatge del 26,5% el que ha fet FC,SA és realitzar un estudi de l'increment de costos per anys des de 1989 fins a 1992, que són els següents:

Exercici	Cost en Milers de PTA	% Increment	Increment des del 1989
89	56.064	0%	0%
90	74.011	32%	32%
91	88.754	20%	58%
92	112.270	26.5%	100%

En aquest quadre s'observa que des del 1989 fins el 1992 s'ha produït un increment global de despeses del 100%. Aquest increment era molt elevat per a ser repercutit a les existències, per tant el que va decidir FC,SA va ser imputar l'increment de despeses entre 1991 i 1992, és a dir, un 26,5%, en lloc d'imputar l'increment global de la despesa en els últims 4 anys.

Val a dir que aquest sistema de valoració i d'imputació de la despesa a les existències no és correcte segons els principis de comptabilitat generalment acceptats.

Per tal de poder definir un correcte criteri per a la valoració de les existències de FC,SA, cal tenir en compte les seves característiques específiques:

1.- Producció anual: Es compon de:

- Quantitat de plantes plantades durant l'exercici
Més,
- Quantitat de plantes que estan en el segon any de creixement.

2.- El cost més important dels vivers és la mà d'obra, que suposa aproximadament un 70% de les despeses totals.

3.- La producció es realitza en 9 planters distribuïts per tot Catalunya, que actuen com a centres de producció individualitzats.

4.- La planta puja de valor cada any, coincidint amb la creació d'una nova saba, aproximadament. (Cal recordar que certes plantes tenen un límit d'edat a partir del qual perden valor).

En general, i dintre del període de producció normal, podem dir que té més valor la planta de 2 anys que la d'1 any.

5.- Cost de materials: (Llavors, contenidors, adobs, etc.). A excepció dels nous contenidors, el cost dels materials és bastant baix, per la qual cosa es pot dividir el cost total dels materials entre tota la producció a parts iguals. En el cas que es volgués fer més exacte, el que es pot fer és, en base al llistat d'inventari físic segons els recomptes d'inventari físic, imputar el cost dels contenidors i de les llavors planta a planta, que són els dos costos més significatius de materials.

6.- Com hem explicat en l'epígraf 2.2.3.3. de control físic de les existències, FC,SA no porta un sistema d'inventari físic permanent, per la qual cosa s'ha d'anar a un sistema d'inventari físic valorat a final d'any.

Si comparem els preus de cost amb els preus de venda segons les tarifes del DARP, s'observa que aquests preus de cost són sensiblement inferiors als preus de venda segons les tarifes. Aquest fet, el que hauria d'indicar és l'existència d'uns marges bruts molt elevats. Nogensmenys, si revisem els comptes de pèrdues i guanys dels vivers, veiem que això no és així. Per tant, vol dir que els preus de cost no reflecteixen tots els costos de producció imputables directament o indirecta.

FC,SA ha d'implantar un sistema de valoració de les existències que permeti la imputació dels costos de producció corresponents de forma individualitzada.

A més a més, un mateix tipus d'arbre no pot estar valorat amb un preu en un viver i amb un altre en un altre viver.

A) Imputació dels costos directes i indirectes a l'existència final

Com a costos directes hi ha:

- Mà d'obra directa
- Cost de materials

Pel que fa a la mà d'obra, aquesta es pot dividir proporcionalment entre les unitats produïdes (entenent com a unitat produïda, tant les noves plantes, com aquelles en fase de creixement). Per tant, si FC,SA implanta un sistema de control de les hores treballades imputables als vivers segons el que s'explica més endavant, es pot conèixer el cost de personal directament imputable als vivers. Aquest, dividit pel número d'unitats produïdes dóna el que s'ha d'imputar a cada unitat produïda per aquest concepte.

Pel que fa al cost de materials, aquests es poden subdividir en dos subgrups:

- Aquells directament imputables a cada tipus de planta perquè el seu valor pot fer variar molt el cost final d'una planta: Els contenidors i les llavors.
- Aquells que es poden repercutir proporcionalment entre tota la producció: la resta.

Com a costos indirectes hi ha:

- Mà d'obra indirecta
- Assegurances
- Amortitzacions
- Reparacions
- Lloguers
- Altres despeses

Totes aquestes despeses es poden imputar proporcionalment per unitat produïda.

Un cop s'han realitzat tots aquests càlculs, per a la imputació de les despeses a les existències finals, s'ha de tenir en compte:

- Que no tota la producció de l'any està en existències a final d'any (pot estar venut).
- Que a cada unitat física (arbre) recollida a l'inventari físic realitzat a final d'any se li ha d'imputar els costos corresponents.
- Que els arbres no plantats en l'exercici, sinó en d'anteriors, han de sumar, al valor de l'exercici anterior, els nous costos de producció de l'exercici en curs que li pertorquin com a unitat produïda.

B) Anàlisi de les desviacions de les despeses

FC,SA porta actualment una comptabilitat de costos per l'activitat de vivers, però no inclou totes les despeses, com per exemple les despeses de personal, les amortitzacions i d'altres.

D'altra banda, aquesta comptabilitat ha de servir com a eina de gestió per tal de poder analitzar les desviacions en despeses i poder prendre les mesures necessàries per a subsanar-les. Per tant, **cal que la informació resultant d'aquesta comptabilitat de costos sigui totalment fiable, tingui caire periòdic i no es rebi amb retard.**

C) Imputació de la mà d'obra a les existències:

FC,SA té un llistat de personal en el qual es detalla el personal que treballa en cada viver.

A més, FC,SA porta una comptabilitat de costos per viviers en la que imputa a cada viver la despesa de personal que li correspon, segons aquests llistats.

Malgrat això, el personal que apareix en el llistat com a treballador d'un viver en concret pot ser que durant el mes hagi estat treballant uns dies als viviers i d'altres a obres forestals.

Per tant, no s'ha d'imputar com a cost dels viviers tota la despesa de personal que apareix en els llistats.

Actualment, FC,SA no porta cap control de les hores imputables a viviers i de les hores imputables a obres forestals.

Per l'any 1994 el responsable dels viviers espera controlar aquesta despesa a partir dels fulls de dietes que omplen les persones de viviers quan van a obres. Aquest càlcul ho farà a final d'any.

Tenint en compte que del personal de viviers, només són 4 persones les que van a obres, aquest control pot resultar relativament fàcil actualment.

En el cas concret dels viviers això és necessari per dues raons principals:

- 1.- Per conèixer la rendibilitat o pèrdua real de cada viver (perquè actualment s'estan considerant com a despeses dels viviers, despeses de personal corresponents a obres).
- 2.- Perquè en un sistema de valoració correcte de les existències, s'han d'imputar les despeses anuals de la producció de l'any a les existències de final d'any en la part proporcional que li pertoca.

2.2.3.5. Obsolescència

A) Criteri de dotació a la provisió per obsolescència:

Quan FC,SA va rebre els planters del DARP, es va trobar que molta planta assignada era massa gran per a ser venuda o per a reforestar.

En aquell moment es va considerar com a raonable una dotació anual per obsolescència del 25% sobre el valor total de les existències.

De forma paulatina es va procedir a una depuració, fins que a l'exercici 1991 es va considerar que l'estocatge estava ja en bones condicions i que per tant una dotació anual del 10% sobre el valor total de l'estocatge era suficient per a cobrir l'obsolescència.

Donada la gran diversitat de les plantes existents als vivers de FC,SA, es fa difícil poder donar un percentatge genèric que cobreixi la possible obsolescència de totes i cadascuna de les diverses famílies de plantes (això queda demostrat en l'apartat B) següent).

Per a un bon control intern s'hauria de fer una anàlisi periòdica del llistat valorat de planta, per tal d'identificar tots aquells casos de possible obsolescència. Si això es fes periòdicament, es podrien prendre mesures en el moment en què es detectés un possible problema d'obsolescència (p.ex. es podria incentivar la venda d'aquestes plantes que d'altra manera podrien quedar obsoletes).

A més, per a la definició de la dotació anual a la provisió per obsolescència, cal que es segueixin els resultats d'aquestes anàlisis periòdiques i es doti, no un percentatge genèric sobre l'estocatge total, sinó en base a un estudi pormenoritzat, ja sigui planta a planta o família a família.

Es recomana que al efectuar el càlcul de la dotació de l'exercici a la provisió per obsolescència, s'analitzi la planta existent a 31 de desembre d'una manera individualitzada, bé sigui planta a planta, bé sigui per famílies, i es doti cada cas en particular, per arribar així a una dotació que reflecteixi més acuradament la realitat.

B) Anàlisi de la provisió realitzada per FC,SA:

Hem analitzat el tipus de planta existent als planters de FC,SA, l'evolució de les seves vendes i la demanda esperada pels pròxims anys.

A més en base a l'anàlisi individualitzat dels planters hem identificat aquells que amb l'estructura actual la seva planta no serveix per a la venda (perquè la planta és vella).

Els resultats obtinguts han estat:

L'obsolescència de FC,SA es centra bàsicament en dos tipus d'arbres: Els xops i els pinus (silvestris, uncinata i nigra):

Els xops no tenen sortida actual degut a què ja no es demanden per a fer pasta de paper.

Els pinus (silvestris, uncinata i nigra) s'havien de dedicar a la reforestació d'alta muntanya però el DARP no els ha demanat.

En aquests pinus s'afegeix el problema de que FC,SA havia realitzat unes produccions intensives, és a dir, 50.000 unitats, aproximadament, quan la producció que s'espera realitzar pels exercicis vinents és de 1.000 unitats, aproximadament, per cobrir la demanda mínima anual.

Per una altra banda, hi ha dos vivers que degut a les seves característiques especials, que ja s'han comentat anteriorment, tenen planta molt vella i per tant s'ha de reciclar. Aquests vivers són:

- Cal Camadall
- Besalú

El de Cal Camadall en estar traspassat de la Junta d'Aigües durant l'exercici, té planta vella que s'ha de treure i replantar.

El viver de Besalú té actualment molta planta del tipus abans esmentat.

De la nostra anàlisi se'n desprèn que la provisió que té FC,SA comptabilitzada a 31 de desembre de 1992 no cobreix aquestes pèrdues.

Es recomana que s'incrementi la provisió per obsolescència de l'exercici 1992 amb càrrec a resultats, en funció de l'anàlisi

de la planta existent a 31 de desembre de 1992, i per tal de reflectir la pèrdua real del valor de la planta existent.

2.2.3.6. Programació de la producció

La producció d'un exercici es pressuposta en funció de la demanda actual i del coneixement històric. A finals de cada exercici es reuneixen els caps de cada planter amb la seva proposta i juntament amb gerència es decideix la producció per a l'exercici següent.

La venda de plantes de FC,SA està molt condicionada per les actuacions que el DARP tingui previst realitzar en matèria de reforestació; és a dir, la programació de la producció va molt lligada al Conveni entre el DARP i FC,SA. Segons la clàusula cinquena del Conveni, el DARP hauria d'informar a FC,SA de la planta que pensa adquirir amb una antelació mínima de 12 mesos.

Val a dir que aquesta clàusula contractual no s'acompleix en la majoria de casos i, per tant, FC,SA es troba moltes vegades amb que un any li demanen moltes unitats d'una espècie que no té i l'any següent, suposant que continuaran demanant-li aquesta espècie, la produeixen i després es troben amb que ja no li demanen.

La producció de planta forestal requereix una programació a dos anys que és el que dura com a terme mitjà el seu període de producció.

Per tant, és important poder preveure la demanda de futur. Donat que un dels objectius pel qual es va crear FC,SA és la producció i comercialització de planta i llavor destinada principalment a repoblació forestal, i aquesta activitat ha de venir bàsicament per la iniciativa pública, es fa palesa la importància de l'aplicació real del Conveni entre el DARP i FC,SA pel que fa a la programació de la producció.

En aquest sentit creiem que cal reforçar l'actual conveni ja que en aquest el DARP ha d'informar a FC,SA de la seva necessitat de planta amb tan sols una antelació de 12 mesos.

Aquest període de temps és insuficient si tenim en compte que el període de producció d'una planta oscil·la entre 2 i 3 anys.

D'una altra banda, cal afegir que en l'actual conveni no es regula cap compromís de compra per part del DARP, la qual cosa fa que FC,SA pugui estar produint una planta que s'espera vendre al DARP i que després aquest no la compri.

Així doncs recomanem la reelaboració de determinades clàusules del conveni entre el DARP i FC,SA i el seu rigorós seguiment per tal que aquest serveixi com a eina per a la programació de la producció, de manera que aquesta sigui el més eficaç i econòmic possible.

A més, cal que es defineixi una política de reforestació pels pròxims anys en l'àmbit de la iniciativa pública, que es plasmi en una planificació, almenys trianual, per tal que els costos innecessaris d'obsolescència per planta que després no s'utilitza per a reforestar es minimitzin.

Amb el reforçament del conveni, la definició d'una política de reforestació i l'establiment d'uns plans o programes és quan té sentit el manteniment d'uns vivers per a la producció de planta per reforestar. D'altra manera, s'hauria de replantejar tota l'activitat de vivers de FC,SA.

D'una altra banda, hem vist al llarg de tot l'epígraf de l'activitat en planters, que hi ha certs indicis que indiquen la falta d'una política productiva recolzada per una política comercial, i a l'inrevès:

- Els arbres no venuts i que finalment s'han de cremar
- La producció excedent que es crema
- Els arbres que es demanden per a les obres forestals i que FC,SA ha de comprar fora perquè no en té en els seus vivers, etc.

Tots aquests són bons exemples d'aquesta manca de coordinació.

Per tant es recomana la implantació d'un sistema intern que permeti relacionar perfectament la política productiva de FC,SA amb les expectatives comercials. Per això és necessari reforçar el departament comercial alhora que l'establiment d'una definició clara dels objectius per part del DARP.

Respecte a aquest aspecte, cal dir que FC,SA, a partir de l'exercici 1993, ha començat la producció d'un tipus de planta més dirigit cap a l'oferta en el mercat, com és ara la planta d'enjardinament i les frondoses. Però, cal, plantejar-se el paper que ha de jugar FC, SA, com a empresa pública, en competència amb les empreses privades existents en el sector.

A continuació s'inclou un quadre comparatiu de les existències a final d'any i les vendes, per vivers. S'ha de tenir en compte que les existències estan valorades a preu de cost i les vendes

a preu de venda. Nogensmenys, donat el marge negatiu dels vivers, podem comparar aquests dos conceptes.

VIVERS	Existències	Provisió	Exist. netes (I)	Vendes (II)	I/(II/12 mesos)	> 1 any
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

De l'anàlisi d'aquest quadre s'observa que la rotació mitja de les existències és de 60.8 mesos, la qual cosa vol dir que en els vivers hi ha existència acumulada per una venda de 5 anys. Tenint en compte que la vida útil de les existències és de 1 a 3 anys, hi ha molta planta que ja no es vendrà, doncs en 2-3 anys ja serà obsoleta.

Això recolza vàries de les observacions ja esmentades al llarg d'aquest Informe:

- Que no cal produir tant si no es ven la producció.
- Que en els vivers hi ha una acumulació de planta obsoleta per cremar, principalment xops, degut a la caiguda del preu de la fusta del xop en el període 1990-1992.
- Que hi ha vivers amb una venda ínfima.

2.2.4. POLÍTICA COMERCIAL DE L'ACTIVITAT EN PLANTERS

A l'epígraf 2.2.3.6. hem explicat la política productiva de FC,SA pel que fa als planters.

Aquesta política productiva no està suficientment recolzada per un departament comercial que s'encarregui de la venda d'aquesta producció.

En aquest sentit, a l'exercici 1993 ja s'estan impulsant les vendes en el dia de l'arbre, mitjançant "mailings" als ajuntaments, etc.

2. FISCALITZACIÓ ECONÒMICO-FINANCERA

A més, i aprofitant la normativa de la CEE que impulsa els ajuts a la forestació, reforestació i accions de desenvolupament i aprofitaments forestals, s'espera que s'incentivi la reforestació de zones agrícoles en l'àmbit privat.

A continuació s'exposa una breu explicació de cada una d'aquestes iniciatives:

2.2.4.1. Breu ressenya sobre el dia de l'arbre

El DARP, per tal de promocionar la plantació d'arbres a Catalunya, concedeix als organismes de caire no lucratiu (ajuntaments, escoles, etc.) 75 Milers de PTA de subvenció per a l'adquisició d'arbres.

Tot i no ser del tot eficient, aquesta política permet augmentar la plantació d'arbres a Catalunya.

2.2.4.2. Programa quinquennal per a Catalunya d'ajuts a la forestació, la reforestació i les accions de desenvolupament i aprofitaments forestals 1993-1997

Aquest programa quinquennal està inclòs dins el marc d'actuació de la CEE en matèria de forestació i és recolzat pel Real Decreto 378/1993 de 12 de març del Ministerio de Agricultura, Pesca y Alimentación i per l'Ordre de 29 de juny de 1993 del DARP.

Els objectius d'aquest programa són:

- Fomentar l'existència de bosc en els indrets convenients.
- Promoure a llarg termini la producció de fusta i altres matèries forestals amb la qualitat i en la quantitat adequades a les necessitats del país.
- Introduir la pagesia en els mètodes i treballs forestals que li permeti aconseguir uns complements a les seves rendes.
- Millores de caràcter ambiental.

Per tal d'assolir aquests objectius es concedeixen ajuts als propietaris de terres que compleixin els requisits exigits, que varien en funció del número d'hectàrees, la zona, el tipus d'arbre, etc.

Aquest programa té una durada de cinc anys. FC,SA espera que augmenti la demanda de certs arbres (que ja ha començat a produir) per aquest motiu.

Cal que es reforci la política comercial de FC,SA i, el que és més important, que aquesta política vagi recolzada en una política productiva.

2.3. ACTIVITAT D'OBRES

2.3.1. INTRODUCCIÓ

L'objecte social i el Conveni entre el DARP i FC,SA, transcrits als epígrafs 1.2.2. i 1.2.4. respectivament, assenyalen, entre d'altres, les diferents activitats que englobem sota el concepte d'activitat d'obres. Entre aquestes activitats cal ressaltar la repoblació forestal i treballs connexes, millora de pastures, lluita contra l'erosió i millora, cura i aprofitament de les forests.

En aquest epígraf referent a l'activitat d'obres fem referència a una anàlisi general d'aquesta activitat, que inclou aspectes de gestió i control intern, de legalitat i de control de la contractació i també aspectes de caire purament financero-comptable. Aquests dos apartats tenen de tota manera clares interrelacions.

2.3.2. ANÀLISI GENERAL DE L'ACTIVITAT D'OBRES

2.3.2.1. Encàrrec de l'obra a FC,SA i subcontractació a tercers

Cal esmentar que la gran majoria de les obres s'originen per encàrrecs provinents del DARP, encara que en l'exercici 1992 també existeixen projectes encomanats per l'Institut Català del Sòl (d'ara endavant INCASOL), pel Departament de Governació, per ajuntaments i per empreses constructores i altres particulars.

A) Encàrrec de l'obra a FC,SA

* Els encàrrecs que provenen del DARP són adjudicats a FC,SA mitjançant Resolució signada pel Conseller d'aquest Departament previ informe dels enginyers del mateix sobre el projecte de l'obra, que detalla bàsicament la feina a fer per part de FC,SA especificant les característiques tècniques, la maquinària i materials a utilitzar i el pressupost pel qual s'adjudica l'obra.

2. FISCALITZACIÓ ECONÒMICO-FINANCERA

De forma genèrica s'han pogut observar dos aspectes a ressaltar referents als encàrrecs d'obres provinents del DARP:

a) Els projectes de determinades obres encarregades a FC,SA arriben a la Societat mitjançant una quantificació genèrica que posteriorment, un cop aprovats els pressupostos definitius dels projectes, cal ajustar.

b) Els encàrrecs del DARP acostumen a concentrar-se en el mes de novembre, quan la Societat té una línia temporal d'execució de projectes durant l'any que ve marcada per la climatologia. Aquesta línia és creixent des dels mesos de febrer-març, arribant al seu màxim als voltants de juliol-setembre i essent des de l'octubre quan, principalment per motiu de les precipitacions d'aigua o neu, les obres queden aturades o bé s'ajorna el seu inici.

És recomanable una millora en la coordinació i cooperació amb el DARP per tal de:

- **Rebre els encàrrecs del DARP en base a projectes estrictament valorats i pressupostats i no en base a un pressupost genèric.**

- **Rebre encàrrecs del DARP amb data límit el mes d'agost traspasant els posteriors a l'exercici següent, tant pel que fa a la seva execució com la partida pressupostària que li pertoca.**

- **Tenir en compte el que estableix la Clàusula Cinquena del Conveni entre el DARP i FC,SA: "El DARP comunicarà a l'empresa la seva programació anual dels treballs que aquesta hagi de dur a terme. Quan es tracti de plantes o llavors, ho comunicarà amb una antelació mínima de 12 mesos". Apart de portar a la pràctica aquesta programació caldria intentar determinar, de mutu acord, quina informació hauria d'incloure i amb quin període d'antelació hauria de rebre l'empresa la programació anual dels treballs (i no tant sols dels que necessitin plantes i llavors).**

Aquests projectes realitzats pel DARP es regeixen pel Conveni entre DARP i FC,SA (transcrit a l'epígraf 1.2.4. d'aquest Informe) i s'han d'ajustar al mateix. Per això, segons la clàusula sisena, les obres s'han d'efectuar amb subjecció als esmentats projectes que, en la seva part referent al pressupost de l'obra, han de regir-se per les tarifes que anualment aprova el Consell Executiu a proposta del DARP i d'acord amb FC,SA. (Veieu els comentaris sobre la relació tarifes-tipus d'obra a l'epígraf 2.3.2.2.).

* La resta d'encàrrecs (provinents de l'INCASOL, Departament de Governació, ajuntaments, empreses constructores i altres particulars) solen fer-se, bé per resolució dels seus gerents previ informe i pressupost dels serveis tècnics, bé mitjançant la signatura d'un contracte administratiu entre ambdues parts. Amb tot i això s'han pogut observar expedients de determinades obres amb una manca de rigor formal i documental a l'hora d'adjudicar l'obra a FC,SA.

Quan a FC,SA arriba una oferta d'obres d'un potencial client, la Societat, si hi està interessada, li envia un pressupost. En cas de ser acceptat, l'únic document en què consta l'adjudicació de l'obra a FC,SA és una carta d'acceptació del pressupost per part del ja client de FC,SA en la qual se solen incloure les condicions generals i particulars per a l'execució de l'obra. Aquesta carta amb les esmentades condicions no és signada per part de FC,SA amb la qual cosa no existeix cap document amb valor contractual que estigui signat per ambdues parts.

Cal establir un criteri formal general per a l'adjudicació a FC,SA d'aquelles obres que no vinguin d'encàrrecs del DARP. Almenys en els casos d'obres en què els clients siguin del sector privat caldria formalitzar els acords mitjançant un contracte signat per ambdues parts.

B) Subcontractació de l'obra a tercers

Donada la minsa infraestructura de FC,SA (personal i maquinària), aquesta es veu obligada, en gran part dels casos, a subcontractar-ne tota la realització de les obres, o la seva major part, a tercers. Val a dir també que aquesta subcontractació es realitza deficientment des d'un punt de vista formal, ja que no es fa mitjançant concurs públic ni estudi de diferents ofertes sinó que s'atorguen als propis socis-accionistes de FC,SA que són bàsicament dels sectors de la construcció, d'obres, forestal i de plantacions i viviers. Aquest atorgament es realitza, a més, sense formalització en un contracte.

D'acord amb això cal ressaltar que FC,SA, com a empresa pública, es regeix pel que fa a la contractació pels principis generals de publicitat i concurrència. Malgrat això, tant el Conveni entre el DARP i FC, A (en la seva Clàusula Novena), com els plecs de condicions administratives dels projectes d'obra encarregats pel DARP, determinen que els contractes administratius per a la realització de les obres es regiran per la Llei de Contractes de l'Estat. Malgrat això:

2. FISCALITZACIÓ ECONÒMICO-FINANCERA

a) FC,SA no compleix amb l'art. 59 de la Llei de Contractes de l'Estat en relació a que la subcontractació a la que ens referim hauria de realitzar-se "...previ coneixement per escrit a l'Administració" i "...que les unitats d'obra que l'adjudicatari contracti amb tercers no excedeixi del 50% del pressupost total de l'obra principal, excepte que s'hagi autoritzat expressament una altra cosa en el contracte originari." Aquest percentatge també el fixa l'art. 191 del Reglament General de Contractació de l'Estat.

b) L'adjudicació a un tercer per a la realització de l'obra no la fa FC,SA mitjançant concurs públic que garanteixi els principis generals de publicitat i concurrència, els quals ha de respectar segons la Disposició Transitòria Segona del Reglament General de Contractació de l'Estat, sinó que l'atorga a empreses del sector de la construcció, obres, planters, etc. que són alhora socis-accionistes de FC,SA.

c) La subcontractació a tercers no es materialitza en la formalització d'un contracte entre les dues parts.

En conseqüència es recomana:

A) Respecte a l'apartat a) que, coneixent el DARP la manca de mitjans humans i materials de FC,SA per poder executar la totalitat de les obres que li són encomanades, en les resolucions i contractes d'adjudicació a FC,SA provinents del DARP o d'altres Departaments o Ens del sector públic, s'especifiqui explícitament que les unitats d'obra que subcontracti amb tercers poden excedir el 50% del pressupost total de l'obra tal com preveuen els articles 59 de la Llei de Contractes de l'Estat i el 191 del Reglament General de Contractació de l'Estat.

Adicionalment, seria recomanable que aquest fet constés tant en el Conveni entre el DARP i FC,SA com en l'objecte social de la Societat per tal de deixar clar que l'activitat de FC,SA es centra, pel que fa a les obres, no tant en l'execució sinó en la gestió d'aquesta execució.

B) L'encàrrec a tercers de l'execució de les obres que FC,SA té adjudicades s'ha de fer en base a la prefixació per part del Consell d'Administració de FC,SA, d'un import màxim d'execució. Així, si una obra no supera aquest límit caldria seguir el procediment de B-1) i si el supera, el de B-2).

B-1) Elecció dels col.laboradors prèvia consulta a més d'un empresari d'entre aquells que l'òrgan gestor de les obres estimi suficientment capacitats per a aquests fins, tal com

determina l'art. 191 del Reglament General de Contractació de l'Estat. Caldria interpretar pel cas concret de FC,SA que aquestes consultes fessin referència a altres empresaris diferents dels propis accionistes.

B-2) Concurs públic per a garantir els principis de publicitat i concurrència fixats per la Disposició Transitòria Segona del Reglament General de Contractació de l'Estat. D'aquesta manera hi hauria constància fidedigna de si les ofertes que presenten les empreses privades, que són ahora accionistes de FC,SA, són les idònies en termes tècnics i econòmics.

En una anàlisi posterior per a l'exercici 1993, FC,SA ha aportat a aquesta Sindicatura de Comptes un llistat que recull, sobre el total de l'import de les obres que li han estat adjudicades l'any 1993, uns 1.515 MPTA, aquelles obres que ja han estat encarregades a empreses executores que no són socio-accionistes de FC,SA, resultant un percentatge respecte a l'esmentat total del 50,1%.

C) Independentment de si l'encàrrec de l'obra prové del sector públic o privat, FC,SA ha de subcontractar l'execució mitjançant un contracte amb el tercer a través del qual assegurarà formalment la realització de l'obra en relació als termes (tècnics, econòmics, de període d'execució, etc.) fixats en l'encàrrec inicial. Aquest contracte, tal com determina l'article 191 del Reglament General de Contractació de l'Estat, ha de ser en document administratiu i sense la naturalesa de contracte d'obres, ja que la responsabilitat de l'execució de l'obra seguirà recaient íntegrament en l'òrgan gestor de l'Administració.

2.3.2.2. Pressupost, tarifes i marge de rendibilitat segons els diferents tipus d'obra

FC,SA classifica les obres a realitzar en quatre grans grups:

- a) Reforestació: Són obres de repoblació i restauració de zones forestals motivades principalment per fets com incendis o inundacions.
- b) Obra civil: Són projectes relacionats amb la realització d'escolleres i murs de contenció en marges de rius i pistes forestals, canalització de barrancs, construcció de camins i conservació dels seus marges, obres i reparacions de dics, construcció

2. FISCALITZACIÓ ECONÒMICO-FINANCERA

de punts i dipòsits d'aigua, etc. Aquest tipus d'obra es caracteritza pel pesant de la maquinària que s'hi necessita i també dels materials com ara el formigó i similars.

- c) Treballs paisatgístics: d'Enjardinament i adequació de zones recreatives, àrees de servei i veïnals, escoles, urbanitzacions, reserves i parcs naturals, etc. Aquestes obres requereixen una maquinària més lleugera així com unes espècies i tipus d'arbres i plantes de caire més ornamental.
- d) Altres treballs forestals: Inclouen els anomenats tractaments selvícoles que recullen, entre d'altres, actuacions de poda, arrabassament, clareig, recollida, apilat i crema controlada i en general el manteniment de parcs naturals, així com determinats inventaris forestals i treballs d'ordenació. També recullen tractaments fitosanitaris, treballs de regeneració i de prevenció d'incendis.

D'aquesta classificació de les obres se'n podria extreure una altra, en base a la importància quantitativa de cadascun dels corresponents pressupostos, que aniria en relació directa als mitjans necessaris per a l'execució i a altres aspectes lligats a la importància i complexitat de l'obra (maquinària i material més o menys pesants, mà d'obra més o menys especialitzada, qualitat i espècies d'arbres i plantes, dificultat i qualitat del terreny a treballar, etc.).

Segons aquests paràmetres de forma molt genèrica podem classificar les obres en dos grups:

1r) Obres que necessiten maquinària i materials més pesants, treballadors amb experiència en l'ús de grues més especialitzades, etc., donada la seva complexitat. Aquest grup coincideix bàsicament amb gran part de les obres incloses per FC,SA en l'apartat b) Obra civil, de l'anterior classificació, recollint també les més importants obres de Reforestació de l'apartat a). Totes aquestes obres tenen un pressupost mitjà d'entre 10 i 30 MPTA.

2n) Obres amb uns mitjans necessaris per a la seva execució més econòmics, fruit de la seva menor complexitat. Dins d'aquest 2n grup s'inclouen bàsicament els tractaments selvícoles i els treballs d'enjardinament més senzills. El seu pressupost no acostuma a superar els 8 o 10 MPTA i una important majoria estan entre 1 i 2 MPTA,

d'aquí que puguem fixar com a pressupost mitjà d'aquest grup un import entre els 6 i 7 MPTA.

Tenint en compte el que ja s'ha comentat cal subratllar que en una anàlisi general dels marges entre ingressos i despeses de les obres (despeses que inclouen el cost del treball fet directament per FC,SA i del subcontractat a tercers) fet en base als resums extracomptables que obra a obra porta FC,SA (veure apartat C) a 2.3.3.2.), en resulta un marge brut mitjà que no té en compte les despeses financeres, al voltant del 20%.

Malgrat aquest marge brut mitjà de rendibilitat de les obres cal diferenciar entre les obres classificades anteriorment dins els grups anomenats 1r i 2n. Val a dir que ens referim ara a les obres procedents d'encàrrecs del DARP que són les obligades pel Conveni DARP/FC,SA al seguiment de les tarifes anuals esmentades a l'inici de l'epígraf 2.3.2.1. De l'anàlisi de les obres i de les seves tarifes cal ressaltar que:

* Per a les obres incloses al grup 2n les tarifes anuals fixades per a les activitats relacionades amb aquestes obres cal considerar-les correctes per tal que FC,SA obtingui un marge al comparar els ingressos prefixats per les esmentades tarifes i el cost que per l'execució de les activitats ha de pagar generalment a tercers subcontractats.

Cal de tota manera tenir en compte el caire subjectiu que en determinades obres pot tenir la decisió, per part dels enginyers del DARP, de catalogar una àrea forestal, a tractar amb tasques de clareig, poda, etc., com més o menys densa. Això repercuteix directament en les tarifes a aplicar i per tant amb els ingressos per a FC,SA.

* És a l'analitzar les obres incloses en el grup 1r, i principalment les referents a obra civil, quan s'observa com les tarifes relacionades amb activitats concretes d'aquesta mena d'obres solen estar per sota o molt ajustades al preu que FC,SA paga al qui executa l'obra. Tot i que això provoca un menor percentatge de marge de rendibilitat, cal recordar que són les que tenen uns pressupostos més elevats i per tant les que originen més marge en termes reals.

Cal que FC,SA, seguint els principis de publicitat i concurrència, s'asseguri primerament que el cost que paga als tercers executors de les obres són els més econòmics o bé estan d'acord amb els preus de mercat. Partint d'aquesta premissa, podrà acor-

dar conjuntament amb el DARP, tal com s'assenyala a les Clàusules Sisena i Setena del Conveni DARP/FC,SA, l'adequació d'aquelles tarifes referents a certes tasques que es consideri que estan massa ajustades respecte al seu cost en el mercat i la seva correcta aplicació, evitant subjectivismes a l'hora de catalogar la densitat de la zona forestal a treballar.

A més a més, una correcta comptabilitat analítica o de costos ha de poder determinar quina part del marge de cada obra és originat pel ja prefixat a priori pel DARP perquè FC,SA cobreixi les seves despeses generals i indirectes relacionades amb les obres.

També s'ha de dir que els pressupostos dels projectes encarregats pel DARP a FC,SA inclouen ja un cert marge per a FC,SA, generalment del 4%, per tal que la Societat cobreixi aquelles despeses generals i indirectes necessàries per a la gestió i realització de les obres.

De la revisió d'una sèrie d'expedients d'obres s'ha pogut observar que, en el moment en què FC,SA aporta mitjans propis com planta o treballadors eventuais el marge de rendibilitat de l'obra acostuma a estar per sobre del 20% mitjà ja esmentat. Això es fa palès clarament en aquelles obres en què el percentatge de cost propi de realització d'obra és elevat com és el cas concret de les obres fetes per a l'INCASOL. (El que fa relació a planta es tracta a l'epígraf 2.2.).

Cal tenir en compte, però:

* Que el seguiment extracomptable de l'obra (veure l'apartat C) a 2.3.3.2.) ha de ser molt acurat per a la determinació dels marges de rendibilitat de les obres.

* Que existeixen altres factors que fan variar aquest marge (tipus d'obra, negociació amb el subcontractat, etc.)

D'observar-se que el fet d'incorporar FC,SA més mitjans propis en l'execució de les obres suposa un estalvi de costos i per tant una millora en el marge de rendibilitat de les obres, caldria plantejar-se la possibilitat d'incorporar-ne més.

És per tant necessari un estudi per tal de determinar si seria convenient un increment de la inversió de FC,SA, principalment en maquinària i en contractació d'eventuals, i fins a quin punt és possible una major mobilitat del personal dels planters cap a les obres, per tal d'augmentar el percentatge d'execució d'obra amb mitjans propis. En tot cas sembla lògic que l'increment de la inversió sigui moderat i que per tant es realitzi en aquelles

obres menys complexes i que requereixen maquinària més lleugera, intentant així executar un major percentatge d'obres com treballs selvícoles, paisatgístics, d'ajardinament, etc., més senzilles i menys costoses que no pas les d'obra civil.

Els motius pels quals no s'incrementa l'aplicació de planta pròpia a les obres, cosa que milloraria en certs casos el marge d'aquestes, s'analitzen dins l'epígraf 2.2.

2.3.2.3. Procediments de control: Revisió d'expedients

De la revisió realitzada d'expedients d'obra, s'han observat determinats punts febles relacionats amb els procediments i control intern del seguiment dels esmentats expedients.

És clara la necessitat d'una millora en els expedients de les obres com a eina bàsica de control intern de les mateixes, la qual caldria centrar-la en:

- La inclusió en tots els expedients de tota la documentació que generi l'obra.
- L'especificació en l'expedient de qualsevol fet que es produeixi en relació a l'obra o que aclareixi la documentació que s'hi arxiva.
- L'organització de la documentació i els aclariments de manera cronològica dins l'expedient.

Val a dir que en la revisió posterior d'alguns expedients referents a l'exercici 1993 s'ha observat una certa millora en algun dels aspectes abans esmentats.

En casos molt concrets la manca de documentació i aclariments en l'expedient ha fet impossible l'anàlisi de l'obra en sí. Dins aquests casos es troben per exemple els expedients referents a les obres de "Barnanumància", "Rehabilitació Estany de Puigcerdà" i "Enjardinament carrer Sant Adrià". A més a més, pel que fa a les dues primeres obres citades, s'ha observat en l'expedient unes cartes adreçades pel client a FC,SA on s'inclouen uns informes tècnics crítics i desfavorables a l'actuació de FC,SA. Les crítiques són especialment pel que fa a obres de tractament paisatgístic i d'enjardinament.

Tot i que FC,SA respon als esmentats informes tècnics i, certament, en determinats casos els motius d'algunes de les

2. FISCALITZACIÓ ECONÒMICO-FINANCERA

anteriors crítiques no són directament imputables a la Societat, es fa necessari formular la següent recomanació:

És necessari un esforç important per tal de disposar de personal (encarregats, personal procedent dels planters i eventuais) específicament coneixedor de les tasques d'enjardinament i diferenciar aquest del personal especialitzat, més concretament, en planta i treballs de caire més forestal.

A més s'ha d'incidir en la importància d'un control constant durant la realització de les obres per part dels encarregats d'equip de FC,SA (això és extensible a qualsevol tipus d'obra i sigui quin sigui el client que fa l'encàrrec) per tal d'assegurar durant la realització de l'obra el correcte seguiment de tot el que hagi estat estipulat inicialment entre les dues parts. Tot això permetrà evitar situacions compromeses davant els clients i en aquest cas concret clients del sector privat i ajuntaments que són alhora una clientela potencial essencial pel creixement del negoci de FC,SA.

D'altra banda i en els casos en què existeixi possibilitat que es produeixin fets que afectin, durant o després de la realització d'una obra, el resultat de les tasques dutes a terme per FC,SA (com pot ser per exemple la mort de les plantes col·locades en l'enjardinament de l'estany de Puigcerdà degut a l'entollament de les arrels quan es va tornar a omplir l'estany) cal preveure-ho a priori delimitant tècnicament i de manera clara les responsabilitats de cadascuna de les parts. D'aquí la importància que els encàrrecs d'obres a realitzar per part de la Societat es formalitzin mitjançant contractes signats per ambdues parts.

També s'ha observat, en algun dels expedients d'obra revisats, determinades variacions en l'execució respecte al projecte inicial del DARP. Concretament en una obra de reforestació, en observar que una de les parcel·les a reforestar s'està regenerant de forma natural, el Director de l'obra i FC,SA acorden realitzar aquella part de l'obra de forma idèntica però en una altra parcel·la de la mateixa zona.

Com determinen els Plecs de condicions tècniques i administratives dels diferents projectes d'obres provinents del DARP, qualsevol modificació dels termes que estipula el projecte inicial ha de ser aprovada per l'Administració, prèvia proposta del Director de l'obra, i lliurar còpia dels nous documents al contractista. No és suficient per tant l'acord entre el Director de l'obra, tot i que pertanyi al DARP i FC,SA.

2.3.3. ANÀLISI ECONÒMICO-FINANCER DE L'ACTIVITAT D'OBRES

El balanç i compte de pèrdues i guanys a 31 de desembre de 1992 recullen:

- En comptes de periodificació d'actiu i passiu del balanç, un total de 749.419 Milers de PTA i 529.587 Milers de PTA, respectivament, dels quals corresponen a l'obra de Tunísia 308.167 Milers de PTA i 114.019 Milers de PTA, també respectivament.

- En comptes d'ingressos i despeses sota el concepte de "Treballs Forestals", un total de 487.195 Milers de PTA i 392.519 Milers de PTA, respectivament.

2.3.3.1. Criteris generals de comptabilització i tancament de les obres

A) Criteri general de comptabilització

FC,SA comptabilitza el total d'ingressos i despeses de les obres en curs en els comptes d'Ajustaments per periodificació passius i actius del balanç, respectivament. En el moment del tancament de l'obra es traspassen als comptes de "Treballs forestals" d'ingressos o despeses del compte de pèrdues i guanys.

Aquest criteri comptable suposa, entre d'altres coses, que es registri sota el concepte "Treballs forestals" la totalitat de despeses referents a les obres, ja siguin despeses de personal, despeses financeres dels leasings de la maquinària que s'hi utilitza, treballs de tercers o qualsevol altra tipus de despesa. Amb això s'està sacrificant la comptabilitat agrupada per conceptes del PGC en favor d'una comptabilitat per obres, més pròpia d'una comptabilitat analítica o de costos, la qual és fonamental per a un bon control i imputació dels costos, però ha de ser la comptabilitat per conceptes la base per a la presentació del balanç i del compte de pèrdues i guanys.

En classificar d'aquesta manera les despeses incorregudes en les obres, els imports que presenten els comptes del deure del compte de pèrdues i guanys com poden ser despeses de personal, financeres, treballs de tercers, aprovisionaments, etc., no reflecteixen la totalitat de la despesa que per aquests conceptes s'ha produït al llarg de l'exercici.

Per a la presentació del balanç i del compte de pèrdues i guanys cal organitzar la comptabilitat en base a la classificació de la

despesa segons la seva naturalesa, tal com determina el PGC, i no segons l'obra a la que aquesta despesa seria imputable. Amb això es seguirà més acuradament el principi d'imatge fidel dels comptes.

La imputació de despeses als diferents treballs és la base d'una comptabilitat analítica o de costos que FC,SA, conjuntament amb els detalls extracomptables de les obres, caldria que implantés per gaudir d'una eina essencial pel control de la gestió.

B) Criteri de tancament de l'obra i el seu tractament comptable

La determinació d'un criteri que fixi el moment en el qual FC,SA considera l'obra com tancada és fonamental per a la seva comptabilització, ja que és quan es reflecteixen les operacions en el compte de pèrdues i guanys.

La Societat, des de l'exercici 1990, dona per tancada una obra quan els ingressos i despeses han estat completament cobrats i pagats.

El criteri seguit per FC,SA durant els exercicis 1988 i 1989 consistia en què, al finalitzar l'exercici, totes les obres que li havien estat adjudicades eren tancades. Per a aquelles que la seva execució estava en curs es fixava un marge o benefici del 10% sobre el pressupost d'ingressos inicial de l'obra (sense incloure l'IVA). La previsió d'aquest benefici suposava, alhora, una estimació de les despeses a suportar que es comptabilitzava en un compte passiu de factures pendents de rebre. Les diferències que es produïen al tancament definitiu de l'obra eren registrades a l'exercici següent en un compte de resultats atribuïbles a exercicis anteriors.

La Intervenció General de la Generalitat va recomanar, en els seus informes corresponents als exercicis 1988 i 1989, no comptabilitzar estimacions de marge de beneficis i, tot i preveure la possibilitat d'incorporar al compte de pèrdues i guanys ingressos i despeses d'obres en curs d'execució, recomanava també no regularitzar-los de forma anticipada.

FC,SA va fer una interpretació d'aquesta recomanació de la Intervenció General i comptabilitzà segons el nou criteri, esmentat abans, aplicat des de l'exercici 1990. El nou criteri aplicat per FC,SA no traspasa al compte de resultats les despeses i ingressos generats per l'obra fins que en la seva totalitat no hagin estat meritats i, a més a més, pagats i cobrats. Tot això, i donat que l'execució d'un nombre important

d'obres està a cavall entre dos exercicis, explica els grans imports que, en l'actiu i passiu del balanç a 31 de desembre de 1992, representen els ajustaments per periodificació. Conseqüentment dins d'aquests ajustaments estan inclosos un gran nombre d'ingressos i despeses que, tot i haver-se meritats, cobrats i pagats, es mantenen en balanç i no passen a representar ingrès i despesa en el compte de pèrdues i guanys fins que no es produeixen la resta d'ingressos i despeses necessaris per finalitzar l'obra i fins que aquests no estan completament pagats i cobrats, coses que malmet el principi d'imatge fidel dels comptes.

En relació al criteri de tancament de les obres i a l'efecte que aquest té sobre la comptabilització, cal fixar com a base d'un correcte criteri que els comptes anuals representin la imatge fidel del patrimoni de l'empresa, de la seva situació financera i dels seus resultats. D'acord amb el que s'ha dit fins ara i per similitud en el tractament comptable que l'activitat d'obres de FC,SA té amb les empreses constructores, cal seguir l'adaptació que del PGC s'ha realitzat pel cas concret d'aquestes. En aquesta adaptació se solucionen problemàtiques comptables i de criteri de tancament de l'obra, així com del moment de reconeixement dels ingressos amb la creació de determinats comptes (#706 "Obra executada pendent de certificar", #434 "Clients, obra executada pendent de certificar", #700 "Obra executada i certificada", #430 "Clients", #41 "Subcontractistes i altres creditors diversos", etc.) i els criteris comptables per al seu ús (estableix la pràctica de comptabilitzar l'ingrès en funció del grau de realització de l'obra, independentment que aquesta hagi estat certificada o no, es fixa el grau de realització de l'obra com a base del criteri comptable de meritació essent la certificació, únicament, el document que origina l'exigibilitat i el reconeixement del deute per part del contractant, etc.)

Un cop determinat un procediment per a la comptabilització de les partides relacionades amb les obres, s'ha de seguir per a totes elles per igual. La manca d'homogeneïtat pot arribar a desvirtuar, en el cas del criteri seguit per FC,SA, els imports comptabilitzats en els comptes d'ajustaments de periodificació de l'actiu i passiu i en els comptes d'ingressos i despeses de "Treballs forestals" i, per tant, el resultat de l'exercici.

2.3.3.2. Altres aspectes

A) Obres amb període d'execució anual i plurianual

En les obres provinents d'encàrrecs del DARP, aquest determina en el projecte el caire anual o bianual de l'obra. En funció

2. FISCALITZACIÓ ECONÒMICO-FINANCERA

d'això fixa les aplicacions de partides pressupostàries a l'obra pels exercicis corresponents.

De tota manera, els endarreriments en l'inici de l'obra per motius climatològics porten a les situacions següents:

- Una obra a iniciar i acabar dins un mateix any, amb partida pressupostària fixada per l'exercici, no s'ha acabat o, fins i tot, ni tant sols s'ha començat a l'acabament de l'exercici per al qual tenia fixat el seu pressupost.
- Una obra amb pressupost bianualitzat entre els pressupostos de l'any corrent i els del següent, arriba al final de l'any sense que s'hagi executat, parcial o totalment aquella part d'obra que es correspon a l'aplicació pressupostària del primer any.

En tots dos casos i per tal d'assegurar la partida pressupostària que per a un determinat any té assignada l'obra, el DARP paga a FC,SA, la totalitat, si és obra anual, o la part corresponent a aquell any si és bianual. Per aquest motiu el DARP emet certificacions quan FC,SA encara no ha dut a terme l'obra.

Cal tenir en compte per altra banda que el motiu últim de l'endarreriment causat per la climatologia adversa, pot ser el fet que els encàrrecs del DARP arribin a FC,SA en èpoques massa avançades de l'any, tal com ja s'ha comentat a l'epígraf 2.3.2.1.

Així, entenem que:

No s'han de formalitzar certificacions d'obres que encara no s'han realitzat. Per tal d'assegurar el finançament pressupostari de l'obra cal una major cooperació entre FC,SA i el DARP per tal d'aconseguir que:

- Els projectes provinents del DARP realitzin una correcta bianualització tenint en compte l'època de l'any en què s'adjudica l'encàrrec i la seva climatologia.
- En cas que l'endarreriment no pugui ser previst en els projectes, cal incloure-hi específicament la possibilitat de traspasar al pressupost de l'any següent la partida que encara no ha donat lloc a la corresponent execució de l'obra. Es tracta, per tant, que les partides pressupostàries de les obres encarregades pel DARP siguin específicament incorporables al pressupost de l'exercici següent.

En tot cas, cal tenir en compte els possibles procediments de comptabilització que per a aquests casos contempla l'adaptació del PGC a les empreses constructores, ja esmentat en l'epígraf 2.3.3.1.

B) Bestreta del DARP per a l'execució de l'obra

Molts dels projectes que el DARP adjudica a FC,SA contempnen una bestreta del 40% del total del pressupost de l'obra. Aquesta bestreta s'ha de reembossar, segons comentaris dels responsables de FC,SA, per indicació de la Intervenció General de la Generalitat, en la primera de les certificacions de l'obra. Amb això la Societat es troba amb què, per poder obtenir la primera certificació de l'obra, caldrà haver-la avançat en un percentatge sobre el total de pressupost igual o superior al de la bestreta rebuda. (Veure altres comentaris referents al calendari de certificacions a l'apartat A-1) de l'epígraf 2.3.3.3.)

A fi i efecte d'assolir una major agilitat en el calendari de certificacions, és recomanable que aquest fixi uns percentatges d'obra, un cop arribats als quals, permetin certificar. Aquests percentatges prefixats (i preferentment calculats en base a la unitat d'obra) hauran de ser majors o menors en relació a les característiques concretes de cada obra i, especialment relacionats amb el seu pressupost; normalment haurien d'oscil·lar entre un 15% i un 20% de l'obra realitzada. Fixant el calendari de certificacions en base a l'avanç de l'obra i no a períodes o dates fixes es supera el problema que poden crear els endarreriments per causes metereològiques o altres.

Una bestreta d'un percentatge del 40% del pressupost de realització, juntament amb l'obligació de tornar-la totalment en la primera certificació no ajuda gens a l'esmentada agilitat, ja que no permet certificar fins que s'hagi avançat l'obra fins aquest percentatge. Caldria, doncs, poder descomptar el total de la bestreta a parts proporcionals en cadascuna de les certificacions que origina l'obra i, d'aquesta manera, certificant en cada 15% o 20% d'obra realitzada, el reembossament de la bestreta s'anticiparia al menys parcialment.

Cal tenir en compte a més a més el que l'adaptació del PGC a les empreses constructores pugui determinar per a la comptabilització específica de les bestretes.

C) Seguiment extracomptable

Conjuntament amb els expedients de les obres s'ha analitzat el seguiment extracomptable que per a cadascuna d'elles realitza

2. FISCALITZACIÓ ECONÒMICO-FINANCERA

FC,SA. Aquest seguiment, ja esmentat a l'epígraf 2.3.2.2., recull els comptes específics, referents a la comptabilització de les periodificacions d'actiu i passiu i d'ingressos i despeses del compte de pèrdues i guanys, de cadascuna de les obres. També porta un control de les dates de lliurament, cobrament i pagament de les factures i certificacions originades per l'obra, dels seus imports i de l'IVA suportat i repercutit, deixant constància de quins clients i proveïdors fan referència. Realitza, a més, un seguiment constant de la situació econòmico-financera de l'obra i del marge que aquesta origina com a resultat de la comparació entre ingressos i despeses.

Aquesta anàlisi extracomptable que fa FC,SA podria formar la base d'una comptabilitat analítica o de costos que, independentment de la comptabilitat que origina el balanç i el compte de pèrdues i guanys que agrupa i classifica d'acord als conceptes especificats en el PGC, permetria un control dels marges de rendibilitat per a cadascuna de les obres.

Malgrat això, s'observen determinades deficiències en l'esmentat control extracomptable ja que del cost del personal de FC,SA imputable a les obres s'inclou tant sols el referent a eventuais contractats per l'obra en concret, però no el dels encarregats i treballadors de planters que per una major mobilitat del personal treballen en diverses obres, cost que s'imputa bé a planters, bé al compte "Despeses generals d'obres".

Adicionalment, s'ha observat, per a determinades obres, diferències entre els imports del seguiment extracomptable i els de comptabilitat.

És necessària, per tant, una certa millora en aquests aspectes, a ressaltar:

* Imputació del cost d'encarregats i treballadors de FC,SA que tenen una certa mobilitat, entre les diverses obres en les que participen, descarregant aquest cost dels planters i eliminant el compte de "Despeses generals d'obres". D'aquesta manera i incloent-hi també, mitjançant un criteri objectiu d'imputació proporcional, les despeses indirectes corresponents a obres, el control extracomptable de les mateixes assoliria un major rigor i el marge de rendibilitat de cadascuna d'elles seria més aproximat al real. Això serviria de base per a la implantació d'una comptabilitat analítica o de costos de l'àrea d'obres, instrument bàsic per a un bon control de la seva gestió.

* Conciliació constant entre els imports d'ingressos i despeses recollits en el seguiment extracomptable i els comptabilitzats,

per tal que de la interrelació de tots dos en resulti una millora en el control intern.

2.3.3.3. Comptes de balanç i de pèrdues i guanys més directament relacionats amb les obres

Els principals comptes utilitzats en la comptabilització de l'activitat d'obres són els d'"Ajustaments de periodificació" en l'actiu i passiu del balanç i els de "Treballs forestals" en el deure i haver del compte de pèrdues i guanys. L'operativa d'aquests comptes ha estat degudament explicada i analitzada en epígrafs anteriors i ara cal analitzar aquells altres que, també de manera directa, estan més relacionats amb la comptabilització de l'esmentada activitat.

A) Clients per vendes i prestació de serveis

Aquest compte de l'actiu està format a 31 de desembre de 1992 pels subcomptes:

	<u>Milers de PTA</u>
Clients	209.125
Efectes comercials a cobrar	553
Clients de dubtós cobrament	8.041
TOTAL	<u>217.719</u>

Font: Elaboració pròpia en base a la comptabilitat de FC,SA

A-1) Clients

Del total del subcompte de Clients que, a 31 de desembre de 1992, puja a 209.125 Milers de PTA, un 31,2% fa referència a clients del sector privat mentre que el 68,8% restant correspon a clients del sector públic, d'entre els quals cal ressaltar a ICONA, amb un 71,8% del total, els Medis Naturals del DARP (de cadascuna de les quatre províncies catalanes) que conjuntament representen el 16,6%, i on també s'hi troben l'IRENA, l'INCASOL, el Departament de Governació i alguns ajuntaments.

Prats-Haro, SA, amb el 76,1% del total de la xifra de clients del sector privat amb imports pendents de pagament a FC,SA a 31 de desembre de 1992, i Agroman, SA amb el 12,5%, són els dos clients del sector privat amb major importància dins l'esmentat subcompte.

2. FISCALITZACIÓ ECONÒMICO-FINANCERA

En el treball realitzat per a l'anàlisi dels comptes de deutors de caire comercial s'ha observat com en la majoria de les obres hi participen, d'una manera o altra, empreses del sector privat que són alhora socis-accionistes de FC,SA.

Recomanem una diferenciació, en els Comptes Anuals, d'aquells imports, deutors o creditors, referents a clients i també a proveïdors que són socis-accionistes, d'aquells que no ho són, utilitzant comptes específics que amb aquesta finalitat fixa el PGC. A més a més FC,SA ha de presentar aquesta informació en la seva Memòria.

S'ha realitzat un estudi dels diferents clients que componen el subcompte a 31 de desembre de 1992 fent, entre d'altres proves, un seguiment del pagament dels seus deutes amb FC,SA durant el 1993 (seguiment que s'ha fet també per als existents al tancament de l'exercici 1991 durant 1992 i 1993). D'aquest estudi cal ressaltar determinats punts febles que es detallen a continuació:

* Un cop arriba a FC,SA el document de transferència mitjançant el qual un dels Medis Naturals del DARP anuncia el pagament d'una certificació d'obra, la Societat crea una factura interna de cara a la correcta declaració de l'IVA. És llavors quan el Medi Natural és comptabilitzat com a deutor en el subcompte de Clients i quan es comptabilitza l'ingrès. Quan la transferència es fa efectiva en el compte corrent de FC,SA és donat de baixa com a deutor. D'aquí que el període que va des de que un Medi Natural apareix com a deutor en el subcompte de Clients fins que és donat de baixa per haver pagat, sigui ínfim i purament artificial. D'aquí que calgui:

Seguir el PGC adaptat a empreses constructores, ja recomanat en aquest Informe a l'epígraf 2.3.3.1, que determina que l'anotació de l'ingrès i del client com a deutor ha de produir-se en el moment en què s'ha realitzat una unitat d'obra. Per a aquest criteri aquesta adaptació del PGC va crear els comptes #706 i #434 ("Obra executada pendent de certificar" i "Clients, obra executada pendent de certificar").

Malgrat això, és la certificació de l'obra el document pel qual el client reconeix el seu deute i serà llavors quan s'hauran de traspasar l'ingrés i el deute ja reconegut pel client als comptes #700 "Obra executada i certificada" i #430 "Clients". També en aquest moment és quan caldrà crear la factura interna i iniciar el recompte del període de permanència del client (en aquest cas concret del Medi

Natural) com a deutor a efectes de control de l'antiguitat de l'import deutor. Tenint en compte això el període de temps en què el Medi Natural es mantindrà com a deutor serà més llarg i s'ajustarà més a la realitat.

* No tots els projectes d'obra, (ens referim ara a qualsevol obra, sigui qui sigui qui l'encarrega a FC,SA) determinen clarament un calendari de certificacions d'obra i pagaments. En alguns dels provinents del DARP sí que es contempla, en el seu Plec de condicions particulars o bé fent referència a l'article 142 del Reglament General de contractes de l'Estat, que les certificacions han de fer-se mensualment, però posteriorment no s'especifica en l'adjudicació del projecte i no es compleix. S'ha observat que en moltes obres no s'ha previst un calendari de certificacions. Això, en el cas de no existir bestreta inicial i allargar-se excessivament el període entre certificació i certificació, fa que FC,SA suporti un cost financer important.

En l'apartat B) de l'epígraf 2.3.3.2. ja s'ha fet referència a la temàtica del calendari de certificacions, en aquell cas en relació a les bestretes; ara de forma més genèrica recomanem:

Determinar dins els projectes i pressupostos d'obra, un calendari de certificacions en relació amb el grau d'avanç de l'obra (preferentment a calcular en relació a la unitat d'obra) i tenint en compte el pressupost total de la mateixa. Així doncs, per a les obres amb pressupostos poc elevats no cal arribar a certificacions mensuals (tal com determina l'article 142 del Reglament General de Contractes de l'Estat).

Cal, a més a més, que per aquelles obres en què els períodes entre certificacions són llargs, s'intenti obtenir del client una bestreta que evitarà a FC,SA suportar un cost financer excessiu.

* Es produeix una manca de seguiment i requeriment dels pagaments pendents dels deutors, tot i que, per a alguns casos, FC,SA fa algunes gestions per al seu cobrament, mitjançant els serveis d'una assessora jurídica. Per això es recomana **establir un sistema de seguiment de la morositat que permeti una millora en la cobrabilitat dels saldos.**

* S'ha observat en 2 casos concrets la pràctica de compensació d'imports a clients de FC,SA que són alhora proveïdors. Per aquest motiu es realitzen compensacions de saldos deutors i creditors que, de totes maneres no afecten a la declaració d'IVA repercutit i suportat.

Per tal de seguir el principi comptable de no compensació, per a aquells clients o deutors que són alhora proveïdors o creditors, cal que no es compensin les seves partides d'actiu i passiu.

* En l'anàlisi dels saldos deutors de clients a 31 de desembre de 1992 s'ha observat l'existència de determinats Ajuntaments amb factures pendents d'una antiguitat considerable (Santa Perpètua de Mogoda i Palau de Plegamans). En remuntar-nos en la nostra anàlisi als saldos que, per aquest concepte hi havia a 31 de desembre de 1991, s'han trobat també altres ajuntaments amb igual situació (Palautordera i Lleida) però que al tancament del exercici 1992 ja no apareixien com a deutors.

La manca d'un sistema de requeriment de pagaments va fer que aquells imports pendents de cobrament a 31 de desembre de 1991 es tractessin com a incobrables i, tot i no dotar-se una provisió d'insolvències per a aquests ajuntaments pel fet de què l'Administració Pública no pot ser tractada com a morosa, sí es va donar de baixa el deute que tenien amb FC,SA, comptabilitzant-se, en aquell exercici, com a despesa extraordinària.

Per als casos en què la no cobrabilitat de determinats imports deutors d'Ajuntaments és manifesta, s'ha de confeccionar, prèviament, un expedient de seguiment que en determini els motius i, en base a aquest prendre la decisió, documentalment suportada, de donar-los de baixa com a deutors assumint aquests imports com a despesa. Malgrat això, tractant-se de deutors del sector públic, seria convenient mantenir-los com a tals fins que s'acomplís el període de prescripció de 5 anys.

Val a dir que els deutes d'ajuntaments solen fer referència a venda de planta i que a partir de l'exercici 1993 la incobrabilitat d'aquestes vendes baixarà notablement per la implantació d'un nou sistema de cobrament que obligarà en aquests casos a pagar les plantes en efectiu o bé a presentar taló conformat en el mateix moment de l'entrega de planta.

A-2) Efectes comercials a cobrar

L'import total que a 31 de desembre de 1992 apareix sota el concepte d'efectes comercials a cobrar fa referència a tres efectes acceptats a Agroman en relació a les obres de Barnanumància, Enjardinament carrer St. Adrià i Petrofranca. El total d'aquests tres efectes suma 553 Milers de PTA. i procedeix de tres factures emeses al setembre del 1992 en referència a les obres abans citades i ha estat cobrat al febrer de 1993.

A-3) Clients de dubtós cobrament

El detall del saldo que per aquest concepte hi ha a 31 de desembre de 1992 es compon dels clients i imports següents:

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

Font: Elaboració pròpia en base a la comptabilitat de FC,SA.

Aquests imports deutors estan, tots ells, provisionats al 100% i els referents a COYPSA i Aaron House ja apareixien com a clients de dubtós cobrament i provisionats al 100% al tancament de l'exercici 1991. Cal fer referència concreta al fet que COYPSA ja en el 1991 havia presentat suspensió de pagaments.

D'altra banda, l'import que, minorant el total de Deutors de l'actiu, recull el Fons de provisions per insolvències per un total de 22.140 Milers de PTA cobreix els 8.041 Milers de PTA abans esmentats però també, amb una provisió de 14.099 Milers de PTA, cobreix un import deutor de dubtós cobrament referent a l'obra de Tunísia (tractada a l'epígraf 2.4.). **Aquest import deutor de l'obra de Tunísia apareix dins els comptes de Deutors diversos quan realment caldria classificar-lo com de dubtós cobrament)** mentre que la dotació per insolvències per la part dels 14.099 Milers de PTA es comptabilitza en comptes de periodificació i no de pèrdues i guanys, donat que FC,SA segueix el seu criteri de tancament de les obres ja analitzat en epígrafs anteriors.

2. FISCALITZACIÓ ECONÒMICO-FINANCERA

FC,SA segueix el criteri de traspassar al subcompte de Clients de dubtós cobrament els imports impagats un cop superen una antiguitat de dos anys, moment en què són també provisionats al 100%.

Aquest criteri, si bé fiscalment està d'acord amb els límits establerts per l'article 82.3 del Reglament de l'Impost sobre Societats, requereix addicionalment un estudi econòmic de la situació financera del deutor, de tal manera que, per exemple, un client el deute del qual encara no ha superat ni tan sols l'antiguitat de 6 mesos, pot haver entrat en suspensió de pagaments o haver fet fallida i caldria dotar-lo, no segons l'antiguitat del deute, sinó en funció de si malgrat la suspensió de pagaments segueix o no l'activitat, en funció de la possibilitat d'aixecament de la suspensió de pagaments o bé depenent de la possibilitat de recuperar els imports pendents en el procés de liquidació posterior a la fallida.

B) Creditors comercials

Sota aquest concepte s'engloben diversos comptes d'entre els que cal ressaltar els Deutes per compres o prestació de serveis (o proveïdors) i els deutes representats per efectes a pagar.

B-1) Proveïdors

Aquest subcompte registra a 31 de desembre de 1992 la totalitat de l'import de Deutes per compres o prestació de serveis dins els creditors comercials del passiu del balanç, i puja a 42.866 Milers de PTA.

De l'anàlisi realitzada dels deutes amb els principals proveïdors cal destacar determinats punts febles com:

* L'existència de factures de proveïdors per treballs executats o altres conceptes a pagar, que corresponen a l'exercici 1992, però que no han estat comptabilitzades fins al 1993.

Cal seguir el principi comptable de registre que estableix que els fets econòmics han de registrar-se quan neixin els drets o les obligacions que aquells originin. Per tant, s'ha de comptabilitzar dins el propi exercici, i no en el següent, les factures referents a béns adquirits o serveis rebuts en el mateix.

En el cas que l'endarreriment en la comptabilització sigui motivat perquè el creditor emet la factura en una data

molt propera al 31 desembre i arriba a FC,SA en l'exercici següent, s'ha d'aprofitar el període de temps entre el final de l'exercici i el seu tancament comptable per a incloure-la dins l'exercici abans del tancament definitiu, o bé recollir, en comptes de periodificació de passiu i en comptes del deure del compte de pèrdues i guanys, la previsió d'aquelles despeses meritades a final de l'exercici.

* Determinats creditors (Telefònica de España, S.A., Autopistas CESA i Ajuntament de Barcelona-IAE-) apareixen com a proveïdors i per tant, sota el concepte de creditors comercials on també es comptabilitzen els executors de les obres que la Societat subcontracta.

Els creditors que ho són per motiu dels subcontractes per a la realització d'obres, cal classificar-los com a creditors comercials, però en el subgrup, ja esmentat en l'apartat B) de l'epígraf 2.3.3.1., de "Subcontractistes i altres creditors diversos", creat en l'adaptació del PGC a les empreses constructores.

Els creditors per servei telefònic, ús d'autopistes i determinats impostos municipals, són clarament classificables com a altres creditors no comercials, però no com a proveïdors.

Cal ressaltar ara que en l'estudi de proveïdors també ens trobem amb que:

- Existeixen proveïdors que són alhora clients i pels quals es compensen saldos deutors amb saldos creditors, cosa que va contra el principi comptable de no compensació.
- El detall de creditors de la Memòria no fa un desglossament diferenciant dins dels proveïdors aquells que són socis-accionistes de la Societat.

Cal tenir en compte les recomanacions que per a aquests casos s'han realitzat anteriorment en els epígrafs on s'analitzen els clients.

El sistema genèric de pagaments seguit per FC,SA es comenta en l'apartat, B-2), següent.

B-2) Deutes representats per efectes a pagar

2. FISCALITZACIÓ ECONÒMICO-FINANCERA

El desglossament d'aquest compte a 31 de desembre de 1992 és el següent:

<u>Milers de PTA</u>	
Efectes comercials a pagar	231.278
Càrregues a pagar (obra Tunísia)	7.743
Efectes GDS-Leasinter	13.055
Efectes MAPFRE-Leasing	2.421

	254.497

Font: Elaboració pròpia en base a la comptabilitat de FC,SA.

Ens referirem ara tan sols als Efectes comercials a pagar ja que l'obra de Tunísia i els leasings són tractats específicament en altres epígrafs d'aquest Informe.

FC,SA ha pagat, fins l'exercici 1992, als seus proveïdors o subcontractistes en la realització d'obres, a 90 dies data factura o bé acceptant lletres de molt divers període de venciment. Nogensmenys, l'anàlisi de seguiment realitzat per a l'exercici posterior confirma que en l'exercici 1993 això ha canviat i FC,SA ja no accepta lletres i predetermina als subcontractistes un sistema de pagaments a 120 dies a comptar, ja no des de l'emissió de la seva factura, sinó des que el client de FC,SA, destinatari de l'obra, fa la certificació. Amb el canvi, FC,SA guanya clarament en termes de cost financer.

Tot i que l'anàlisi dels efectes comercials a pagar ha resultat en termes generals satisfactòria, s'ha observat en algun cas un decalatge temporal entre les dates de lliurament-acceptació de l'efecte i la de comptabilització per part de FC,SA de l'import com a creditor. Això no ha originat, però, cap incompliment del principi comptable de registre. De tota manera s'ha donat algun cas en el què comptabilitat no ha tingut coneixement de l'acceptació d'un efecte fins que no ha estat pagat.

Una millora en la coordinació entre el responsable de l'acceptació d'efectes i comptabilitat evitaria els esmentats decalatges que, de coincidir amb dates de final d'exercici podrien arribar a desvirtuar el tall temporal d'operacions i, per tant el principi comptable de registre. La millora esmentada es bàsica per un correcte control de la gestió dels recursos.

Cal tenir en compte però, que des del 1993 ja no s'accepten efectes.

2.4. ACTIVITAT OBRA TUNÍSIA

2.4.1. INTRODUCCIÓ

Com ja s'ha dit a l'epígraf 1.1.2.2. d'aquest Informe, els imports integrats en els estats financers de FC,SA referents a la situació econòmico-financera de l'activitat que la Societat desenvolupa a Tunísia, no han pogut ser verificats donat que els justificants són en aquell país.

El registre comptable i l'auditoria d'aquesta activitat han estat efectuats per Auditeurs Associés de la Tunisie (d'ara endavant AAT), Sociétés Experte Comptable i membre de l'"Ordre des Experts Comptables de la Tunisie".

En base a les seves auditories i a determinats documents dels quals existeix còpia a les oficines de FC,SA a Barcelona, aquesta Sindicatura de Comptes ha dut a terme una revisió limitada de l'activitat de la Societat a Tunísia.

Tot i que la normativa econòmico-fiscal de Tunísia obliga a dipositar els documents en aquell país, cal que les oficines dels Serveis Centrals de FC,SA a Barcelona disposin, a fi i efecte de realitzar el control centralitzat de l'obra, d'una còpia de la totalitat dels documents.

D'altra banda, donat que el registre i l'auditoria dels comptes es realitzen a Tunísia, FC,SA encara no disposa al tancament de l'exercici del balanç i compte de resultats de l'obra a 31 de desembre. Per això, la Societat es veu obligada a tancar, en aquest cas l'exercici 1992, incloent les dades corresponents a l'últim tancament allà realitzat i auditat, i que data de 31 d'agost de 1992. Amb això s'origina una heterogeneïtat temporal en els imports presentats en el balanç i el compte de pèrdues i guanys.

Per tant, cal agilitar la tasca de registre i auditoria dels comptes referents a l'obra de Tunísia per tal de presentar els estats financers de FC,SA amb la totalitat de les operacions a data 31 de desembre.

Malgrat això, aquesta Sindicatura de Comptes ja ha disposat, durant la realització d'aquesta fiscalització, de les auditories d'AAT referents als imports de l'obra de Tunísia, tant de 31

2. FISCALITZACIÓ ECONÒMICO-FINANCERA

d'agost de 1992, com de 31 de desembre de 1992, imports que degudament convertits de dinars a pessetes per part de FC,SA, són els transcrits als quadres presentats en l'epígraf 2.4.3.

Val a dir que tant la Memòria de FC,SA com l'Informe de la Intervenció General de la Generalitat, expressen el fet que determinades anotacions (notes de dèbit), ja comptabilitzades des de Barcelona, han de ser rebaixades dels imports continguts en l'auditoria d'AAT per evitar duplicitats. Aquestes notes de dèbit han estat revisades i, conjuntament amb les despeses, inversions i aplicació de recursos que l'obra origina no a Tunísia sinó directament des de Barcelona, originen un balanç i compte de resultats que es desglossen en dos columnes (Tunísia i Barcelona) tal com pot veure's en l'epígraf 2.4.3.

La revisió realitzada de l'obra de Tunísia comprèn una anàlisi general i una de caire comptable:

2.4.2. ANÀLISI GENERAL DE L'OBRA DE TUNÍSIA

Mitjançant oferta pública el Ministeri d'Agricultura de Tunísia, en concret la Direction Générale des Forêts, manifestà la necessitat de dur a terme uns treballs mecànics de preparació de terrenys per a la reforestació en tres regions determinades del país. El "Cahier de clauses administratives" referent a l'obra ofertada informava, en les seves Disposicions Generals, que el Govern tunisenc disposava d'un préstec del Banc Internacional per a la Reconstrucció i el Desenvolupament (BIRD), d'uns 20 Milions de dòlars, part dels quals destinaria al cofinançament del cost del projecte. L'oferta pública s'adreçava a totes les empreses dels països membres del BIRD, de Suïssa, de Taiwan i de la Xina, i permetia presentar, conjuntament o separatament, una oferta de preparació dels terrenys i una de plantació.

FC,SA va presentar una oferta per la preparació de terrenys, la qual va resultar guanyadora. Així es signà un contracte, entre el Ministeri d'Agricultura de Tunísia i la Societat, amb data 8 d'octubre de 1990.

Els termes en què es presentà l'oferta de FC,SA per ser l'adjudicatària de l'obra a realitzar a Tunísia es va fer per uns imports que preveïen ja una quasi nul·la rendibilitat. El preu màxim fixat en el contracte, per a la preparació de les 6.000 ha de terreny a treballar, uns 620 MPTA, el que representava unes 100.000 PTA/ha, quan els preus més ajustats d'altres ofertants rondaven les 160.000-180.000 PTA/ha. tot i existir també un altre ofertant de 115.000 PTA/ha.

Els motius d'aquest baix preu ofertat i contractat se centraven en les possibilitats d'obrir un nou mercat a Tunísia per a la pròpia FC,SA o per a altres empreses o sectors públics i privats catalans.

A més a més, amb la signatura del contracte s'acceptaven les clàusules administratives i tècniques recollides en els anomenats "Cahier de clauses administratives" i "Cahier de clauses techniques". D'entre aquestes clàusules n'apareixen algunes gens favorables per a FC,SA, com per exemple:

* "El representant del Director de l'obra pot, tenint en compte les condicions climàtiques i l'estat del sòl, suspendre l'execució de les operacions i ha de notificar per escrit la suspensió i la posterior represa dels treballs a l'adjudicatari. Això es tindrà en compte a nivell dels terminis d'execució."

* " Els casos de força major no es tindran en consideració més que en el cas que la seva incidència sobre el contracte sigui efectiva..."

* "...les superfícies descrites són les superfícies brutes a treballar (...) les parts que no siguin preparades mecànicament (bandes, faixes, barrancs, illots i soques de roure, suro, etc.) no seran comptabilitzades..."

* "La massa dels treballs podrà variar dins els límits de variació d'un 30% en més o en menys sobre el montant inicial, sense que l'adjudicatari tingui fonament per presentar la reclamació."

* "... el Director de l'obra pot exigir una modificació de les operacions. Aquesta modificació ha de ser l'objecte d'una Ordre de Servei. L'adjudicatari ha d'ajustar-se estrictament a les Ordres de Servei que li són notificades. Quan l'adjudicatari estimi que les prescripcions d'una Ordre de Servei depassen les obligacions del seu contracte ha de presentar (...) l'observació escrita i motivada al Director de l'obra en un termini de deu dies. La reclamació no suspèn l'execució de l'Ordre de Servei, excepció feta del cas en què el Director de l'obra o el seu representant així ho ordenin."

Les obres de preparació a realitzar eren en tres diferents regions (Bizerta, Beja i Jendouba). La seva realització amb mitjans tunisencs podia permetre certs avantatges que van ser esgrimits pel Ministeri d'Agricultura de Tunísia per intentar potenciar l'ocupació de mitjans autòctons en l'obra. Com a conseqüència de tot això, la contractació de materials,

2. FISCALITZACIÓ ECONÒMICO-FINANCERA

maquinària i personal, feta per FC,SA per a l'execució de l'obra es va diversificar entre 4 empreses de les quals 3 eren d'aquell país i l'altra, una empresa en constitució "Construcciones 2000, SA", de la qual, un dels seus dos promotors, és soci-accionista de FC,SA.

Els mitjans contractats per FC,SA per a la realització de les obres i altres factors van donar lloc a problemes que van originar endarreriments de l'obra i sobre costos. D'entre aquests problemes cal ressaltar:

a) Maquinària, tant la de Tunísia com la contractada a "Construcciones 2000, SA", molt antiga i en mal estat, incapaç de dur a terme feines que, a més a més, van resultar més complicades del que inicialment s'havia previst.

b) Reparacions i canvis de peces constants fruit del comentat en l'anterior apartat a). Els recanvis necessaris no es trobaven a Tunísia i calia demanar-los a Espanya i, segons el tipus de maquinària, directament als Estats Units.

c) El personal autòcton contractat no era l'idoni per a la realització de l'obra.

d) La desfavorable climatologia no permetia un bon ritme de realització de l'obra i, tot i que de les penalitzacions per endarreriment en el termini quedava exclòs el cas de causes majors, el cost de mantenir el personal contractat era important, agreujant-se la situació ja que, en no avançar-se l'obra, no se certificava i per tant no es generaven ingressos.

Dels diferents factors que han originat endarreriments i sobre costos en l'execució de l'obra se'n desprèn un excés de dificultats en la planificació a l'hora de: preveure problemes tècnics i del pressupost de l'obra, subcontractar els mitjans adients, mantenir un seguiment, constant i amb les persones adequades, de caire tècnic i financer, de la realització de l'obra.

A més a més, cal ressaltar que van sorgir determinats problemes de caire tècnic conseqüència de les dificultats per part de FC,SA en la verificació del terreny on s'havien de realitzar els treballs.

El contracte establia de forma genèrica que les feines a realitzar eren les de:

- Roturació de terrenys de màquia,
- Modificació de pendents superiors al 30%,
- Preparació de les capes superficials del subsòl dels terrenys amb pendents inferiors al 30%.

I en cadascun d'aquests apartats es concretava, entre d'altres aspectes tècnics, la potència necessària de la maquinària a utilitzar en relació a les diferents profunditats a les que segons cada zona de treball calia treballar, profunditats que anaven des de 25cm a 80cm.

És clar que la verificació inicial dels terrenys per part de FC,SA no arriba a les profunditats on després sorgiren problemes tècnics, ja que la composició del sòl a determinada profunditat feia inútil la maquinària de què es disposava.

A l'hora de signar contractes per execució d'obres cal una major rigorositat i incloure les clàusules necessàries que cobreixin a FC,SA davant possibles contingències.

A més a més, és imprescindible fer un reconeixement seriós dels terrenys (cates a les profunditats a les que s'haurà de treballar) on s'ha de dur a terme l'obra per tal de fixar el preu de l'oferta i les clàusules abans esmentades amb total coneixement de causa.

Esment especial requereix la persona escollida com a representant de FC,SA a Tunísia. L'obligació, fixada pel "Cahier de clauses administratives", concernent a que l'adjudicatari havia d'establir un domicili pròxim a l'obra, va fer que la Societat obrís una oficina en aquell país de la que va quedar com a encarregat un enginyer forestal de "Ingenieria de Recursos Naturales" (IRENA), consultoria contractada per a aquest tema, i molt posteriorment un enginyer de FC,SA. Com a col.laborador encarregat s'havia designat al Sr. Zakhama, natural i coneixedor de l'Administració del seus país. Aquesta persona escollida indirectament per referències no va resultar, a la fi, ser la persona adient per al càrrec. (Veieu l'apartat F) a l'epígraf 2.4.3.).

Veient l'endarreriment que s'estava produint en l'execució de l'obra i l'acumulació de penalitzacions a aplicar, el Ministeri d'Agricultura de Tunísia va preparar una rescissió del contracte "au tort de l'Entreprise", és a dir, una rescissió en què l'esmentat Ministeri quantificava els perjudicis soferts en base al nombre d'hectàrees pendents de ser treballades i valorant l'hectàrea per la diferència entre el preu existent en aquells moments al mercat respecte al que s'havia acordat en el contracte.

2. FISCALITZACIÓ ECONÒMICO-FINANCERA

El cost de la rescissió, calculat de la manera esmentada, podia suposar per a FC,SA una xifra al voltant dels 675 MPTA, si es té en compte que el nombre d'hectàrees executades era de 1.500 i en restaven pendents 4.500, i que la diferència entre el baix preu PTA/ha ofertat per la Societat i els preus de mercat a Tunísia havia crescut considerablement com a conseqüència de l'increment del nivell de vida en els últims temps.

A aquestes quantitats calia sumar-hi les penalitzacions per endarreriment en l'execució i els sobrecosts a assumir per part de FC,SA, degut a problemes sorgits en la planificació, seguiment i gestió de l'obra. El cost total de la rescissió podia arribar als voltants dels 900 o 1.000 MPTA.

A tot això s'hi afegia el desprestigi internacional que la rescissió, redactada amb durs termes per part del Ministeri d'Agricultura de Tunísia, podia suposar a FC,SA ja que l'esmentat Ministeri disposava d'un crèdit del BIRD per a finançar l'obra.

Per aquests motius, es va iniciar una negociació en la que FC,SA ja va comptar d'una forma més directa amb el recolzament del DARP que va permetre arribar a una millor solució.

Com a resultat d'aquesta negociació es va aconseguir una rescissió del contracte "pure et simple" mitjançant la qual les dues parts es comprometien a liquidar les seves respectives posicions deutores i creditors però sense que FC,SA hagués d'assumir cap cost específic per la rescissió, ni penalitzacions i recàrrecs.

Adicionalment, la Direction Générale des Forêts del Ministeri d'Agricultura de Tunísia va fer pública una carta descarregant de responsabilitats a FC,SA per tal d'evitar el desprestigi internacional de la Societat davant tercers i reconeixent:

- * Problemes climatològics
- * Imposició de contractar mitjans autòctons
- * Problemes tècnics sobrevinguts per les característiques específiques de determinades zones dels terrenys objecte del treball contractat.
- * Perfecta realització per part de FC,SA de la part de l'obra executada (1.500 ha).

L'estalvi que per a FC,SA resultà d'aquesta negociació obligava en contraprestació a un programa de cooperació internacional entre el Ministeri d'Agricultura de Tunísia i el DARP.

En virtut d'aquest programa el DARP posava a disposició de l'esmentat Ministeri estudis i investigacions ja realitzats i aplicats a Catalunya referents a determinats sectors com el de viticultura (programes de tractament de plagues, i de recollida del producte i tractament posterior), el de la llet (estudis d'organització i tecnificació de granges) i altres, com el de piscifactories.

En el sector forestal, FC,SA es va comprometre a la formació de personal tunisenc a Catalunya i a la implantació i ajuda tècnica d'un programa contra incendis.

Val a dir finalment que FC,SA espera donar per finalitzada l'obra de Tunísia durant els primers mesos de l'exercici 1994 tot seguint el seu criteri de donar per acabada una obra quan s'hagin liquidat la totalitat de les seves posicions deutores i creditors (criteri ja analitzat en l'epígraf 2.3.).

2.4.3. ANÀLISI ECONÒMICO-FINANCER DE L'OBRA DE TUNÍSIA

A continuació es presenten els balanços i comptes de pèrdues i guanys, referents a l'obra de Tunísia, de dates 31 d'agost de 1992 i 31 de desembre de 1992, desglossats en columnes segons que la comptabilització s'hagi efectuat a Barcelona o a Tunísia. Aquests estats financers han estat confeccionats per FC,SA i s'ha procedit a ajuntar els de les dues dates i presentar-los conjuntament en dues columnes.

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	-	-
apte./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	-
TOTAL	186.374	186.374	277.181	277.181	179.186	179.186	275.414	275.414

COMPTE DE PÈRDUES I GUANYS CONSOLIDAT

	COMPTE DE PÈRDUES I GUANYS A 31.08.92			COMPTE DE PÈRDUES I GUANYS A 31.12.92		
	TUNÍSIA	BARCELONA	TOTAL	TUNÍSIA	BARCELONA	TOTAL
DESPESES						
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'auditoris	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
Salaris personal tunisenc	25.796	-	25.796	-	-	-
Salaris personal espanyol	11.457	1.087	12.544	-	-	-
Salaris personal direcció	-	7.680	7.680	-	-	-
Sous i Salaris	-	-	-	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
TOTAL DESPESES	241.542	69.495	311.037	257.572	66.625	324.197
INGRESSOS						
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
TOTAL INGRESSOS	114.020	0	114.020	110.831	0	110.831
PERDUES GENERADES	127.522	69.495	197.017	146.741	66.625	213.366

A) Tractament comptable, conciliació de la informació i acumulació de les pèrdues:

El tractament comptable que FC,SA dóna a l'obra de Tunísia és el mateix que el de qualsevol altra obra que es trobi en curs d'execució al tancament de l'exercici. Per això els efectes, que pel fet de tractar-se d'una obra en curs tan sols incidiran en els comptes d'ajustaments per periodificació del balanç, són els mateixos. Així, són aplicables a l'obra de Tunísia els comentaris fets per a la resta d'obres en l'epígraf 2.3.3.1. i les observacions i recomanacions que se'n deriven.

Donat el criteri seguit per FC,SA de comptabilitzar en comptes de periodificació d'actiu i passiu tots els ingressos i despeses de les obres que es troben en curs d'execució al tancament d'exercici i tenint en compte el decalatge temporal (31 d'agost de 1992 respecte a 31 de desembre de 1992), comentat en l'epígraf 2.4.1., haurien de coincidir els dos imports següents:

(1) La diferència entre els imports a 31 de desembre de 1992 d'ingressos i despeses acumulats des de l'inici de l'obra i que estan comptabilitzats als comptes d'ajustaments per periodificació d'actiu i de passiu. Aquests imports que són (veure l'epígraf 2.3.3.) 308.167 Milers de PTA per a les periodificacions d'actiu i 114.019 Milers de PTA per a les de passiu, fan que aquesta diferència sigui de 194.148 Milers de PTA.

(2) Els resultats acumulats fins el 31 d'agost de 1992, recollits, en aquest mateix epígraf, en el balanç que a aquesta data existeix per a l'obra de Tunísia. L'import 197.017 Milers de PTA és el resultat d'acumular les columnes de Tunísia, 127.522 Milers de PTA, i de Barcelona, 69.495 Milers de PTA).

La diferència entre (1) i (2), (194.148 i 197.017 Milers de PTA) puja a 2.869 Milers de PTA. L'origen d'aquesta diferència està en les anotacions que, als estats financers provinents de Tunísia de data 31 d'agost de 1992, s'afegeixen a Barcelona per les despeses incorregudes des de la central, les quals n'inclouen algunes posteriors a aquesta data, ja que al tancament de l'exercici 1992 les xifres de què disposava FC,SA de l'obra de Tunísia eren a 31 d'agost, mentre que les de la mateixa obra originades a Barcelona eren a 31 de desembre.

Amb vista a la liquidació definitiva de l'obra cal tenir en compte en la comptabilització de les despeses incorregudes per l'obra de Tunísia des de Barcelona el decalatge temporal existent per tal que no origini diferències al conciliar els imports comptabilitzats per FC,SA als ajustaments per periodificació i els provinents de l'auditoria d'AAT.

Tenint en compte els estats financers de l'obra a 31 de desembre de 1992 (encara no incorporats a comptabilitat de FC,SA al tancament de l'exercici), les pèrdues que l'execució de l'obra ha anat acumulant (conjuntament a Tunísia i Barcelona) des que es va iniciar fins al final de 1992 es poden desglossar de la manera següent:

	Pèrdues anuals en Milers de PTA
1990	25.930
1991	156.408
1992	31.028
<u>TOTAL</u>	<u>213.366</u>

Font: Estats Financers de l'obra de Tunísia dels corresponents exercicis

S'ha fet un seguiment des del 1990 fins al 1992 del traspàs que FC,SA (en base al balanç, compte de pèrdues i guanys i altra documentació que rep des de Tunísia) fa, de les despeses i ingressos de l'obra, a la seva comptabilitat. Aquest seguiment ha consistit, per tant, en revisar l'actualització dels imports acumulats dels comptes de periodificació cada cop (dos cops per any) que s'obtenien, provinents d'aquell país, estats financers de l'obra auditats i més actuals. D'aquest seguiment se'n desprèn que la Societat no ha seguit homogèniament el seu criteri de no passar al compte de pèrdues i guanys cap ingrés ni despesa fins que l'obra es consideri tancada. En concret, s'ha pogut observar com en l'exercici 1991 s'ha traspassat al compte de pèrdues i guanys despeses relacionades amb l'obra per valor de 52 MPTA i en l'exercici 1992, tal com fa esment l'Informe de la Intervenció General, s'ha fet el mateix per un import de 550 Milers de PTA (Veieu per exemple el que es comenta a l'apartat E) d'aquest mateix epígraf).

A més a més, com ja s'ha comentat, FC,SA espera tancar definitivament l'obra durant els primers mesos de l'exercici 1994. Malgrat això, les pèrdues acumulades de l'obra, que a 31 de desembre de 1992 pugen a uns 213 MPTA, les aflora al seu compte de pèrdues i guanys de l'exercici 1993 i si s'originessin

més pèrdues fins al tancament definitiu de l'obra es recollirien en el compte de pèrdues i guanys del 1994.

B) Detall de les inversions realitzades per l'execució de l'obra:

Les inversions que anualment ha dut a terme FC,SA per a l'execució l'obra a Tunísia, i que han estat correctament incloses dins la corresponent partida d'inversions de la Societat en la liquidació pressupostària, han estat les següents:

	Inversions anuals en Milers de PTA
1990	13.832
1991	25.776
1992	9.263
<u>TOTAL</u>	<u>48.871</u>

Com a conseqüència d'aquestes inversions resta a Tunísia un conjunt d'actius fixes dels quals, la seva valoració comptable no ha estat possible verificar.

Davant la proximitat del tancament de l'obra i per tal de portar a terme la liquidació dels drets, obligacions i béns que se'n deriven, caldria, tal com ja recomana la Intervenció General de la Generalitat, realitzar un inventari detallat dels béns ubicats a Tunísia amb la finalitat de poder contrastar els valors comptabilitzats amb l'existència física i el grau d'utilitat dels mateixos.

C) Verificació dels ingressos dels treballs realitzats, retencions i deduccions en les certificacions:

Els ingressos acumulats per obra certificada fins a 31 d'agost de 1992, i per tant els comptabilitzats dins el tancament de l'exercici 1992 de FC,SA, pugen a 106.376 Milers de PTA.

Aquests ingressos provenen d'un total d'11 certificacions, 10 de les quals corresponen al 1991 i l'onzena a gener de 1992. La desena, malgrat certificar-se el desembre de 1991, el seu pagament no ha estat aprovat fins gener del 1992.

El detall d'aquestes certificacions és el següent:

CERTIFICACIÓ Núm.	DATA APROVACIÓ DE LA CERTIFICACIÓ	IMPORT EN DINARS
1	abril'91	121.245,720
2	maig'91	168.923,000
3	juliol'91	98.235,520
4	juliol'91	86.291,100
5	agost'91	81.477,280
6	setembre'91	104.648,720
7	novembre'91	57.993,000
8	desembre'91	39.579,600
9	desembre'91	72.655,810
10	gener'92	73.067,075
11	gener'92	42.670,840
TOTAL		946.787,665

Font: Elaboració pròpia en base a les certificacions

L'import total de 946.787.665 Dinars corresponen, al canvi, als 106.376 Milers de PTA recollits en el compte de pèrdues i guanys. La variació que en els ingressos per treballs realitzats hi ha entre les columnes del compte de pèrdues i guanys d'agost i desembre, és originada per la variació en el tipus de canvi Dinar/PTA, i no perquè entre aquestes dates s'hagin produït noves certificacions.

S'han obtingut i revisat les esmentades certificacions observant que totes elles han estat correctament aprovades i signades pels responsables corresponents.

S'ha verificat també el cobrament de les certificacions aprovades l'any 1991 tenint en compte les deduccions per retenció en garantia de la bona execució de l'obra i el reembossament de la bestreta total rebuda, recollits en les pròpies certificacions. En tenir en compte els imports de les retencions i reembossaments esmentats, s'ha pogut verificar la concordància entre els imports que per aquests conceptes consten en les certificacions i els imports de balanç referents als comptes "Clients retencions en garantia" de l'actiu i "Bestretes de clients" del passiu. L'import del compte de "Clients" de la columna de 31 de desembre de 1992 fa referència a les dues últimes certificacions, que encara no estaven cobrades a aquella data.

D) Caució per a l'obtenció de bestretes:

Entre d'altres avals i caucions que FC,SA havia de constituir, el contracte contemplava el referent a les bestretes. Si FC,SA

2. FISCALITZACIÓ ECONÒMICO-FINANCERA

volia rebre les bestretes fixades en l'article 10 del contracte (150.000 Dinars i el 10% del total del contracte minorats els 150.000 Dinars), havia de constituir, pel mateix import, una caució en forma de garantia bancària emesa per un banc tunisenc.

Un cop obtinguda la bestreta, el seu reembossament (ja esmentat en l'apartat C) anterior), es va fer mitjançant deduccions d'un 10,85% sobre el total brut de cadascuna de les certificacions. En el moment en què el Ministeri d'Agricultura de Tunísia arriba a la situació en què decideix rescindir el contracte, executa el total de la garantia que la Sociétés Tunnesienne de Banque (S.T.B) té a favor de FC,SA i aquesta comptabilitza l'import, 65.663 Milers de PTA en l'actiu quan en realitat la seva posició respecte a S.T.B és de creditor, és a dir, de passiu. Tenint en compte que no s'ha disposat de documentació que suporti i expliqui la situació referent a l'execució de la caució per a obtenció de bestretes, caldria deixar clar que:

* Si el Ministeri d'Agricultura executa la caució que la Sociétés Tunnesienne de Banque (S.T.B) havia emès en favor de FC,SA, cal suposar que FC,SA queda en posició creditora respecte a S.T.B i per tant, l'import de 65.663 Milers de PTA ha de comptabilitzar-se en el passiu i no en l'actiu com fa FC,SA.

* Si FC,SA ja ha pagat a S.T.B el total de la caució executada per l'esmentat Ministeri, ja no existeix cap dret ni cap obligació en relació a l'execució de la caució i consegüentment, en comptabilitat no ha d'apareixer cap import en l'actiu ni en el passiu referent a aquest fet.

A més a més, sent el motiu de la caució la recepció de les bestretes per part de FC,SA, caldria també aclarir per què el Ministeri d'Agricultura de Tunísia va executar la caució per 65 MPTA i no tan sols per la part de la bestreta pendent de recuperar mitjançant deducció en les certificacions (= 58 MPTA). Aquesta part de la bestreta correspon a la comptabilitzada al passiu com a "Bestretes de clients" i caldria regularitzar-la un cop aclarits tots els temes relacionats amb la caució, la seva execució i les bestretes.

Per tal d'evitar problemes comptables a l'hora de la liquidació de l'obra de Tunísia, cal una regularització comptable en els comptes relacionats amb l'execució de l'esmentada caució que estigui sustentada per la documentació suport adient.

E) Comptabilització del cost de l'assessor:

En relació a l'obra de Tunísia, FC,SA és assessorada per una persona que, donat el coneixement que té del país, també realitza certes tasques de control i seguiment de l'obra. El cost que per a la Societat representa l'assessor es comptabilitza en el subcompte #604 "Despeses generals d'obres" dins el compte de despesa "Treballs forestals" del compte de pèrdues i guanys, quan és clar que les despeses de l'assessor de l'obra de Tunísia són imputables directament a la pròpia obra.

A banda que en aquest Informe s'hagi recomanat un altre criteri per a la comptabilització dels ingressos i despeses de les obres, seguint el criteri comptable de FC,SA, i per tal de mantenir el principi d'homogeneïtat, la Societat hauria d'imputar aquestes despeses al compte de periodificació d'actiu de l'obra de Tunísia.(D'acord amb el que s'assenyala en anteriors recomanacions, cal comptabilitzar-les en el compte de pèrdues i guanys, dins el compte de despeses de "Treballs de tercers").

Cal, a més a més, que extracomptablement (base per a una futura comptabilitat analítica o de costos) s'imputin a les diferents obres les despeses recollides en el subcompte #604 "Despeses generals d'obres".

F) Provisió per insolvències Zakhama:

Tot i les referències que indirectament havia rebut FC,SA del Sr. Zakhama no ha resultat aquesta la persona indicada per ser el representant de la Societat a Tunísia.

FC,SA i l'esmentat representant havien pactat que aquest últim rebria un percentatge de comissió sobre cadascuna de les certificacions d'obra cobrades. Amb l'endarreriment de les obres, conseqüència del qual no s'originaven certificacions, se li van concedir unes bestretes com acomptes de les comissions. A més a més, el Sr. Zakhama va realitzar pagaments amb xecs a càrrec dels comptes de FC,SA de Tunísia que no han estat reconeguts per la Societat. Tot això ha originat un deute d'uns 15 MPTA que, reconeguda la seva incobrabilitat, FC,SA ha hagut de dotar en un fons de provisió per insolvències. Malgrat això, s'observa en el balanç que, en respectar el criteri seguit pels professionals tunisencs, la provisió no cobreix la totalitat de l'import deutor.

En casos com aquest en que la incobrabilitat del deute és manifesta la provisió ha de cobrir el 100% de l'import.

A més d'un seguiment estricte de l'obra, també és necessari que, per a qualsevol obra llunyana o a l'estranger en què s'hi determini un representant, s'estableixi un control directe des de la seu central a Barcelona que impedeixi qualsevol operació sense la seva aprovació directa.

G) Carta de recomanacions d'AAT:

S'ha obtingut la carta de recomanacions que l'auditoria envia al responsable de FC,SA a Tunísia en relació als estats financers de l'obra a 31 d'agost de 1992. Aquesta carta fa referència als imports que en el balanç i compte de pèrdues i guanys són en la columna de l'esmentada data i en la subcolumna de Tunísia dels quadres de l'inici de l'epígraf 2.4.3.

Els 6 punts que AAT constata en la Carta de Recomanacions com "anomalies o insuficiències a regularitzar de cara a fer possible el posterior tancament de l'exercici 1992" són els següents:

"1.- Les retencions en origen, al tipus legalment establert del 5%, sobre certs lloguers, comissions (Zakhama), assignacions (H. Khalfallah) i honoraris (enginyer-consell Arnaoudoff, advocat,...) no han estat efectuades.

Cal que recordeu que la vostra societat té l'obligació de retenir-les i transferir-les al Tresor amb les declaracions de retencions a l'origen.

2.- Existeixen determinades despeses que no estan recolzades per la documentació suport justificativa. Estan pendents de presentació:

- Nota d'honoraris de l'advocat del primer semestre de 1992 per 1.500.000 Dinars.
- Nota de despesa Sr. Mur 940.800 Dinars.

3.- L'excés rebut del xec núm. 525364 de 269.545 Dinars resta pendent de regularitzar.

4.- Els comptes de transferències de fons (Dinars i Pessetes) són a regularitzar en el curs dels pròxims mesos.

5.- Amb la finalitat de simplificar els saldos dels comptes següents, preguem que procediu a la seva regularització:

- Dipòsits i caucions;
- Proveïdors, bestretes sobre comandes;
- Càrregues a pagar 1991;
- Caixa Sejnane.

6.- Les remuneracions al personal eventual de l'exercici 1991 i dels vuit primers mesos del 1992 (17.525.108 Dinars) no s'han sotmès a les retencions fiscals i socials corresponents."

No s'ha pogut disposar de la carta de recomanacions posterior que hagués permès verificar l'acompliment de les recomanacions anteriors. A més a més, com ja s'ha dit, la documentació justificativa és a les oficines de FC,SA a Tunísia. A Barcelona es disposa, tan sols, de determinats documents que no ens han permès verificar el seguiment o no d'aquestes recomanacions.

2.5. FISCALITZACIÓ D'ALTRES PARTIDES DELS ESTATS FINANCERS

2.5.1. TRESORERIA

El nostre treball s'ha realitzat mitjançant la revisió dels arqueigs de caixa, de les conciliacions bancàries i dels extrac-tes bancaris.

A continuació es presenten els resultats obtinguts per a cada partida:

a) Caixa:

1.- Caixa central

FC,SA té un saldo de caixa de 400 Milers de PTA, que és en realitat un saldo en un compte corrent del Banco de Santander. Cal dir que aquest compte corrent té com a titular el Cap d'Administració de FC,SA.

Donat que aquest saldo correspon realment a un compte corrent en un banc, cal que FC,SA reclassifiqui comptablement aquest compte, de caixa a bancs.

A més, cal que el titular del compte corrent que actua com a fons fix de caixa, sigui FC,SA, i no el Cap d'Administració.

Com a persones autoritzades, pot designar-se al Cap d'Administració fins a un límit, i a partir d'aquest, dues persones de forma conjunta i solidària, que poden ser el Cap d'Administració i el Director General.

Cal dir que amb posterioritat, FC,SA ha cancel·lat aquest compte corrent a nom del Cap d'Administració i en fa servir un altre, el titular del qual és FC,SA.

2.- Caixes dels planters

A cada planter existeix un compte corrent a nom de l'encarregat de cada viver, el qual funciona com un fons fix de caixa. Considerem correcte que cada planter tingui un compte corrent per tal de tenir l'efectiu diari necessari, i que aquest estigui regulat mitjançant el procediment de fons fix.

Nogensmenys, cal fer les següents observacions:

- Aquests comptes corrents estan a nom dels encarregats de cada viver.
- El control que porta FC,SA mitjançant la realització de conciliacions, no es realitza de forma periòdica (Veure punt 3.- d'aquest epígraf)
- Hi ha moments en què el saldo mitjà és superior al prèviament fixat com a saldo màxim.
- FC,SA té comptabilitzats aquests comptes corrents dintre del compte de caixa.

Cal que la titularitat dels comptes corrents que actuen com a fons fix de caixa dels diferents planters, sigui de FC,SA, i no dels encarregats dels planters.

Com a persones autoritzades poden designar-se els encarregats de cada viver fins a un límit, i a partir d'aquest dues persones de forma conjunta i solidària, que poden ser el responsable del viver i el Cap d'Administració o el Director General.

S'ha observat, amb posterioritat, per l'exercici 1994, com la titularitat dels esmentats comptes ja és de FC,SA.

Cal, a més a més, que es realitzin les conciliacions bancàries de forma periòdica.(Veure punt 3.-)

Fóra bo que els responsables tinguessin firma autoritzada fins a un límit, i que internament s'acordés un límit de despesa mensual. A partir d'aquests límits hauria de decidir el Director General sobre la conveniència o no d'aquesta despesa, més tenint en compte que generalment es tracta de contractació de personal temporal.

Donat que aquests saldos corresponen realment a comptes corrents bancaris, cal que FC,SA reclassifiqui comptablement aquest compte, de caixa a bancs.

b) Bancs:

3.- Conciliacions bancàries

A) Dates de les conciliacions bancàries i periodicitat en la seva realització:

En la majoria de les conciliacions bancàries s'observa que les dates dels saldos a conciliar (saldos d'entitats bancàries i saldos comptabilitzats per FC,SA) no coincideixen. Això no és correcte donat que entre les dues transcorre un temps durant el qual poden produir-se operacions per part del banc i no per l'empresa o a l'inrevès. Per tant, el que FC,SA intenta conciliar són saldos no homogenis.

A més a més, s'observa que les conciliacions bancàries no es fan mensualment, sinó que a vegades hi ha un període de temps de fins i tot nou mesos des de l'última conciliació.

Recomanem que la preparació de les conciliacions bancàries:

- **Es fonamenti en saldos a conciliar de la mateixa data. D'una altra manera la heterogeneïtat temporal dels dos saldos fa perdre tota la seva utilitat.**

- **Es realitzi de forma periòdica de manera que permeti a FC,SA dur a terme les gestions pertinents en un període de temps adequat per a la resolució de les desviacions que puguin sorgir.**

Referent a aquest aspecte, cal assenyalar que durant l'exercici 1993 s'ha observat una periodicitat mensual en la preparació de les conciliacions bancàries.

B) Millora dels procediments i del control intern en relació a les partides de conciliació:

Ens hem trobat alguna conciliació en què apareixen partides d'una certa antiguitat. Algunes d'elles, fins i tot de dos anys. Entre d'altres motius d'això cal destacar:

- L'endarreriment en la realització de la tasca d'aclariment posterior i seguiment de les partides a conciliar.
- Manca de comunicació de les discrepàncies al banc.
- Manca de justificants de partides originades en els vivers, principalment de despeses, que resten als vivers sense arribar a la Seu Central que és on s'han de comptabilitzar.

2. FISCALITZACIÓ ECONÒMICO-FINANCERA

- Falta de comunicació al departament de comptabilitat d'una compra o despesa realitzada per part d'un altre departament.

Recomanem a FC,SA que, després de la preparació de les conciliacions bancàries, es procedeixi periòdicament a la neteja de les partides de conciliació, comunicant les discrepàncies al banc per tal de solucionar-les. Cal no endarrerir aquesta actuació pel fet que, quan més tard s'intenten aclarir, més difícil és trobar la solució.

També cal una important millora del control intern, en concret pel que fa a la coordinació dels diferents departaments i vivers amb el departament de comptabilitat. Per això és imprescindible una verificació seriosa de les autoritzacions de compra i despesa, per tal d'evitar determinades transaccions realitzades amb el total desconeixement del departament de comptabilitat.

Respecte a aquest aspecte, cal dir que a partir del 1993, s'està efectuant un esforç en aquest sentit.

4.- Comptabilització de la pòlissa de crèdit: FC,SA té comptabilitzada la pòlissa de crèdit que té concedida per "La Caixa" de la següent manera:

- . El límit concedit en negatiu a l'actiu
- . En l'actiu la part disposada
- . En el passiu també pel límit de la pòlissa

És a dir:

	Milers de PTA
Tresoreria	100.000
Tresoreria	(90.945)
Deutes amb entitats de crèdit	(100.000)
<u>Total saldo</u>	<u>(90.945)</u>

El Pla General de Comptabilitat, pel que fa als deutes no comercials diu que els comptes de crèdit figuraran al balanç per l'import que s'hagi disposat, sense perjudici de la informació sobre l'import disponible que calgui consignar a la Memòria.

Respecte a la informació que és necessari incloure a la Memòria, cal indicar l'import disponible a les pòlisses de crèdit concedides a l'empresa, amb els seus límits respectius.

I pel que fa al compte comptable que inclou aquest tipus de deute, és el #5201 "Deutes a curt termini per crèdit disposat", i defineix el seu contingut com els deutes per quantitats disposades en pòlissa de crèdit.

Per tant, la comptabilització realitzada per FC,SA pel que fa a la pòlissa de crèdit de "La Caixa" no s'adequa a les normes del Pla General de Comptabilitat.

Recomanem a FC,SA la comptabilització de la pòlissa de crèdit segons el que assenyala el Pla General de Comptabilitat.

2.5.2. ÀREA FISCAL

El detall dels saldos actius i passius amb les Administracions Públiques a 31 de desembre de 1992 és el següent:

<u>COMPTE D'ACTIU</u>	<u>Milers de PTA</u>
Hisenda Pública, deutora per IVA	1.602
Hisenda Pública, IVA suportat	24.965
Hisenda Pública, deut. per retenció interessos:	
Retencions exercici 1991	1.601
Retencions exercici 1992	500
Crèdit pèrdua a compensar exercici 1991	356
Crèdit pèrdua a compensar exercici 1992	7.574
HP, IVA suportat diferit deduïble	1.641
TOTAL COMPTE D'ACTIU	38.239
<u>COMPTE DE PASSIU</u>	<u>Milers de PTA</u>
Hisenda Pública, credit. per concep. fiscals	2.738
Organismes de la Segur. Social, creditors:	
Quotes Seg. Social Règim General	1.281
Quotes Seg. Social Règim Agrari	441
Primes per accident Règ. Agrari (1992)	2.142
Seguretat Social de Tunísia	90
Hisenda Pública IVA transferit	37.465
Impost sobre beneficis diferit	1.090
TOTAL COMPTE DE PASSIU	45.247

Hem obtingut la documentació referent a les liquidacions de l'exercici per IRPF, IVA i Seguretat Social, i analitzat el seu correcte càlcul i pagament dins dels terminis fixats, així com la correcció del passiu registrat al tancament de l'exercici.

IRPF

Pel que fa a l'IRPF, s'han comparat les bases declarades dels quatre trimestres amb les bases resultants de comptabilitat ("despeses de personal" segons el compte d'explotació, i aquelles despeses incloses dintre de "despeses generals" corresponents també a personal), per tal de verificar si l'entitat està declarant totes les retribucions i practicant-hi la retenció corresponent en base a la normativa legal aplicable.

S'ha fet el resum de les bases resultants de comptabilitat, segons els detalls mensuals de despeses de personal, les factures de professionals independents, les liquidacions de dietes de Consellers i els comprovants de jornalers. Respecte a aquests últims, val a dir que no apareixen en els detalls mensuals i que a més no tenen contracte laboral.

Les despeses corresponents a jornalers es comptabilitzen dins de "Despeses generals" i a alguns d'ells se'ls hi reté en concepte d'IRPF i a d'altres no. Segons el reglament de l'IRPF, article 149,1.c, quan es tracti de treballadors manuals que percebin les seves retribucions per jornals diaris, sense relació permanent amb l'empresa, el percentatge de retenció serà el que es derivi de multiplicar per 100 l'import d'un jornal diari dels que percep el treballador.

Segons aquest article, i tenint en compte que les taules de retenció d'IRPF vigents l'import mínim a partir del qual s'ha de començar a retenir és d'un milió de pessetes, vol dir que se'ls hauria de retenir a aquells jornalers que tinguin un jornal superior a 10.000 PTA.

Donat que hem verificat que els jornals mitjans són de 4.300 a 4.500 PTA per dia, i el màxim és de 5.500 PTA per dia, no procedeix fer retenció. Segons els comentaris dels responsables de FC,SA, els treballadors eventuais no han d'estar subjectes a la retenció de l'IRPF, i es tracta d'un error el fet que a alguns d'ells se'ls hi hagi practicat.

FC,SA hauria d'aplicar els límits de retenció del Reglament d'IRPF per un igual per a tots els jornalers.

IVA

En relació a l'exercici 1992 s'han obtingut :

- * Les quatre declaracions trimestrals d'IVA
- * Els arxivadors de factures rebudes i factures emeses

- * Els llibres d'IVA suportat i repercutit (l·listat resum de les factures rebudes i emeses)

En base a aquesta documentació s'han realitzat les proves d'auditoria necessàries per verificar-ne la seva intercorrelació.

A) En la revisió de les declaracions trimestrals s'ha trobat que:

- La corresponent al primer trimestre ha resultat a pagar per un import d'11.115 Milers de PTA i ha estat presentada, fent-se el corresponent ingrés a favor del Tresor Públic, dins del termini legalment establert.

- Les del segon i tercer trimestre han resultat a favor de FC,SA per 2.813 Milers de PTA i 1.602 Milers de PTA, respectivament, realitzant-se per aquests imports la deguda compensació. Ambdues declaracions han estat presentades dins el termini legalment establert.

- La declaració del quart trimestre presenta un saldo de liquidació de 10.898 Milers de PTA a pagar. L'import de liquidació d'aquesta declaració queda reflectit en el balanç a 31 de desembre de 1992 separatament i tal com s'ha recollit a l'inici d'aquest epígraf pels següents conceptes i imports:

- * Actiu:

- 1.602 Milers de PTA corresponents a l'import a compensar procedent de la declaració del tercer trimestre.

- 24.965 Milers de PTA d'import a deduir per IVA suportat del propi trimestre.

- * Passiu:

- 37.465 Milers de PTA de quota d'IVA meritat, és a dir, repercutit, d'aquest quart trimestre.

La comptabilització per separat que fa FC,SA de les posicions deutores i creditors que resulten de la declaració del quart trimestre, pot considerar-se correcta tenint en compte que a tancament de l'exercici encara no s'ha presentat la liquidació. Cal tenir en compte, però, que tractant-se dels diferents components d'un mateix fet impositiu i per tal de donar més claredat als comptes, convé presentar els drets i obligacions amb Hisenda Pública per l'IVA pel saldo final, en aquest cas creditor de 10.898 Milers de PTA. Aquesta comptabilització també la

recomana la Intervenció General en el seu informe d'auditoria financera corresponent a l'exercici 1992.

B) El concepte d'actiu "Hisenda Pública, IVA suportat diferit deduïble", que a 31 de desembre de 1992 puja a 1.641 Milers de PTA, és l'IVA suportat corresponent a les quotes pendents de pagament del contracte de leasing de dos tractors FIAT adquirits al 1991 per l'obra de Tunísia, i dels contractes de leasing realitzats al 1992 (Veieu l'epígraf 2.6.3.). La seva contrapartida al passiu resulta a l'incloure's en les quotes pendents, comptabilitzades a creditors, aquest IVA a pagar.

Tot i existir un altre leasing contractat l'any 1991 (Citroen-XM), en tractar-se d'un vehicle no directament relacionat amb l'activitat de l'empresa, el seu IVA no és deduïble i queda inclòs en la comptabilització del cost del bé dins l'immobilitzat immaterial.

FC,SA comptabilitza, des del moment de la signatura del contracte, tot l'IVA a pagar com a més import de les quotes en els comptes de creditors a llarg termini o a curt termini, amb contrapartida en l'actiu dins del compte "HP IVA suportat diferit deduïble". Això adduint que s'han signat lletres de les quotes i que en aquestes s'ha inclòs l'IVA.

Aquesta comptabilització fa que, cada cop que es produeix una variació en el tipus d'IVA (com ha estat el cas de l'exercici 1992 en què ha passat del 12% al 13%) s'hagi d'ajustar els imports en els dos comptes esmentats. FC,SA ajusta, però, tan sols la diferència d'IVA de la quota en el moment que venç.

Des d'un punt de vista fiscal el criteri més acceptable és el de no comptabilitzar l'IVA fins que no es meriti i per tant, fins el moment del pagament de cada quota, tot i que el PGC admet també el criteri aplicat per FC,SA.

En no optar per aquest criteri sinó pel de comptabilitzar l'IVA des de l'inici de l'operació, FC,SA ha de mantenir la homogeneïtat del seu criteri i realitzar l'ajust dels imports dels comptes de "Creditors" i "HP IVA suportat diferit deduïble" en el moment de produir-se la variació del tipus d'IVA i per a totes les quotes que encara estan pendents.

C) S'ha procedit a conciliar els imports presentats per FC,SA com a bases imposables en les declaracions trimestrals d'IVA amb aquells que, recollits en el balanç o en el compte de pèrdues i guanys, han d'haver format part d'aquestes bases imposables.

El resultat d'aquesta conciliació ha resultat satisfactori pel que fa a la base declarada d'IVA repercutit, però no ha estat així pel que fa al d'IVA suportat.

No ha estat possible, doncs, conciliar els imports comptabilitzats (despeses i inversions) que són base d'IVA suportat, amb la base que per aquests conceptes es presenta en la declaració. En concret, la diferència de base d'IVA suportat, que no ha estat justificada per part dels responsables de FC,SA seria d'uns 65 MPTA declarats de menys, els quals podrien suposar una deducció a favor de FC,SA al voltant de 5 a 8 MPTA.

El resultat no satisfactori de la nostra conciliació no assegura, però la incorrecció de les declaracions d'IVA fetes per FC,SA 1993.

Així, tot i que els responsables de FC,SA asseguruen el correcte control per a conciliar les factures emeses i rebudes amb les bases de declaració sorgides del programa informàtic, cal implantar un nou procediment de millora del control intern que consisteixi en quadrar trimestralment les bases declarades amb els imports comptables, d'aquells comptes del Balanç i del Compte de Pèrdues i Guanys que recullen conceptes gravats amb l'IVA.

A més a més, s'ha pogut observar com determinats proveïdors de material de consum per a viviers (llavors, adobs, fems) presenten a FC,SA una factura en un tros de paper qualsevol i per un import total que especifica que ja inclou l'IVA. Aquest tipus de factura no les ha tingut en compte FC,SA dins el llibre d'IVA ni a l'hora de fer la declaració de l'impost.

Tot i tractar-se d'importos d'escassa quantia, que no expliquen la diferència en la conciliació esmentada, cal sol·licitar a tots els proveïdors una completa i correcta elaboració de les seves factures per tal de poder-les tenir en compte i que siguin quotes deduïbles a l'hora de fer la declaració de l'IVA.

IMPOST SOBRE SOCIETATS

Els comptes d'Hisenda Pública, deutora per retenció d'interessos, dels exercicis 1991 i 1992 corresponen a les retencions practica- des per les entitats bancàries, pels rendiments per interessos. FC,SA ha demanat la seva devolució, tant per l'exercici 1991 com pel 1992.

Reconeixement del crèdit fiscal per pèrdues:

Pel que fa a les pèrdues dels exercicis 1991 i 1992, FC,SA s'ha reconegut un crèdit fiscal pel 35% de l'import de les pèrdues.

2. FISCALITZACIÓ ECONÒMICO-FINANCERA

Aquest crèdit està comptabilitzat en els comptes d'actiu amb administracions públiques, "Crèdit pèrdua a compensar dels exercicis 1991 i 1992", per un import de 356 i 7.574 Milers de PTA respectivament.

Aquest procediment s'aplica quan hi ha la previsió que, en els pròxims cinc anys, la Societat generarà els beneficis fiscals suficients com per a compensar-se aquestes bases imposables negatives.

El detall d'aquests crèdits és:

<u>Exercici crèdit fiscal</u>	<u>Any de termini</u>	<u>Import del crèdit fiscal</u>	<u>Base imposable</u>
91	97	356	(1.017)
92	98	7.574	(21.639)
		<u>7.930</u>	<u>(22.656)</u>

(NOTA: Les quantitats són en milers de PTA)

FONT: Elaboració pròpia amb dades de FC,SA

Aquest crèdit fiscal queda en part compensat per l'import de l'impost diferit que es reconeix per les diferències temporals produïdes per la desigualtat entre l'amortització financera i l'amortització tècnica dels béns en contracte d'arrendament financer. (Veure anàlisi d'aquestes diferències a l'epígraf 2.6.3 de Béns en Règim d'Arrendament Financer).

El detall d'aquest impost diferit és:

<u>Diferència d'amortització</u>	<u>Import de la diferència</u>	<u>Impost diferit</u>
Exercici 91	831	291
Exercici 92	2.283	799
		<u>1.090</u>

(NOTA: Les quantitats són en Milers de PTA)

FONT: Elaboració pròpia a partir de dades de FC,SA

L'import global de 1.090 Milers de PTA està comptabilitzat en el compte "Impost sobre beneficis diferit" dels comptes de Passiu d'Administracions Públiques.

Pel que fa al sentit econòmic del reconeixement comptable del crèdit fiscal per pèrdues, el Pla General de Comptabilitat diu a l'apartat de "Normes de Valoració":

"D'acord amb el principi de prudència, hom només comptabilitzarà en els comptes #4740 i #4745 (Impost sobre beneficis anticipat i crèdit per pèrdues a compensar de l'exercici), els impostos anticipats i crèdits impositius, la realització futura dels quals estigui raonablement assegurada, i hom donarà de baixa aquells altres sobre els quals hi hagi dubtes lògics sobre la seva futura recuperació."

Queda clar doncs, que és necessari una seguretat sobre la recuperabilitat d'aquestes bases imposables negatives, per poder-se reconèixer el crèdit fiscal.

Si analitzem l'evolució dels resultats de FC,SA des de la seva constitució:

	1988	1989	1990	1991	1992
Benefici (pèrdua)	(1.033)	6.553	(418)	(121)	(12.581)

(Nota: Els imports són en Milers de PTA)

S'observa que la Societat ha estat en situació de pèrdues excepte a l'exercici 1989.

En la mesura que no fos clara la generació de beneficis suficients en els propers 5 anys, per poder compensar aquestes pèrdues fiscals, caldria regularitzar aquests crèdits fiscals per pèrdues, amb càrrec al compte de pèrdues i guanys, per un import global de 22,7 MPTA.

2.5.3. DRETS SOBRE BÉNS EN RÈGIM D'ARRENDAMENT FINANCER

Els imports que per aquest concepte apareixen en l'actiu del balanç de FC,SA a 31 de desembre de 1991 i 1992, provenen dels següents contractes de leasing:

2. FISCALITZACIÓ ECONÒMICO-FINANCERA

Bé objecte del leasing	Companyia Arrendadora	Data del contracte	31-12-92	31-12-91
Citroen-XM	GDS-Leasinter	març '91	3.849	3.849
2 tractors FIAT	GDS-Leasinter	setemb. '91	6.182	6.182
Camió Nissan	GDS-Leasinter	març '92	3.187	0
Nissan-Patrol	Mapfre-Leasing	maig '92	2.600	0
Nou equip informàtic	Mapfre-Leasing	maig '92	2.658	0
TOTAL			18.476	10.031

(Nota: Els imports són en Milers de PTA)
 Font: Memòria de FC,SA de l'exercici 1992

Adicionalment existeix un altre contracte de leasing amb GDS-Leasinter per la compra de 3 tractors Carterpillar destinats a l'obra de Tunísia, de data agost de 1990 i venciment agost del 1993. Aquest contracte, donat que se signà amb anterioritat al 1991, havia de tenir una adequació comptable determinada tal com estableix el Nou Pla General de Comptabilitat, el qual dóna dos possibles opcions per a l'esmentada adequació.

FC,SA es limita a activar les quotes pendents de vèncer, com a "Despeses a distribuir en diversos exercicis" dins el subapartat "Leasings abans del nou PGC", però sense diferenciar la part d'amortització de capital de la del cost financer. Aquesta diferenciació la recullen, d'una manera o altra, les dues opcions establertes pel Nou Pla General Comptable. L'import així comptabilitzat per part de FC,SA, suma a 31 de desembre de 1992 un total de 6.985 Milers de PTA, amb contrapartida al passiu pel mateix import com a creditors comercials a curt termini, formant part dels "Deutes representats per efectes a pagar".

La comptabilització dels leasings contractats abans del 1991 s'ha d'ajustar a una de les dos opcions que per a aquest cas concret determina el Nou Pla General de Comptabilitat.

En relació a cadascun dels arrendaments financers contractats a partir del 1991, i en base als contractes amb les companyies arrendadores s'ha fet una anàlisi per verificar la correcta comptabilització relacionada amb l'activació, els interessos, l'IVA, l'amortització de quotes, etc.

El resultat d'aquesta anàlisi ha resultat en línies generals satisfactori. Malgrat això cal ressaltar que:

* Pel cas concret del Camió Nissan no coincideixen els imports del que ha activat FC,SA a l'immobilitzat immaterial (3.187 Milers de PTA) i el que hi ha al contracte amb GDS-Leasinter (3.267 Milers de PTA).

Cal activar els drets sobre béns en règim d'arrendament financer per l'import al comptat del bé que està clarament fixat en el contracte amb la companyia arrendadora.

* S'ha revisat el càlcul de les diferències temporals dels exercicis 1991 i 1992 que cal tenir en compte en la declaració de l'Impost sobre Societats de cadascun dels exercicis. Aquestes s'originen per la diferència existent entre l'amortització financera dels contractes i l'amortització tècnica dels béns. Cal fer esment que del càlcul efectuat per aquesta Sindicatura de Comptes, se'n desprèn una diferència temporal de 2.351 Milers de PTA i 831 Milers de PTA pels exercicis 1992 i 1991 respectivament, mentre que les declaracions que per aquests dos exercicis presenta FC,SA recullen per aquest concepte els imports de 2.283 i 831 Milers de PTA.

És necessària una major cura a l'hora de realitzar els càlculs de les diferències temporals que fiscalment originen els leasings. El càlcul de l'amortització financera s'ha de calcular d'acord amb els imports de la part d'amortització de les quotes vençudes durant l'exercici.

* L'estudi de cadascun dels contractes esmentats, incloent-hi en aquest cas el signat l'any 1990, originen un cost financer total en l'exercici 1992 de 3.963 Milers de PTA. FC,SA comptabilitza aquest import desglossat en 1.125 Milers de PTA en un compte de despeses financeres, mentre que la resta, 2.838 Milers de PTA, corresponents als contractes dels 2 tractors FIAT i dels 3 tractors Carterpillar, els inclou en el compte de "Despeses generals d'execució d'obres" dins les despeses per treballs forestals. En aquest últim compte també s'inclouen les despeses que el contracte dels 2 tractors FIAT acumula en cada quota mensual en concepte d'assegurança del bé i que pugen anualment a 55 Milers de PTA .

Com ja s'ha recomanat en altres epígrafs d'aquest Informe, els comptes s'han de presentar en base a una comptabilitat per conceptes segons la classificació del PGC i, a més a més, a l'hora de dissenyar una comptabilitat analítica caldrà evitar l'existència de comptes genèrics com "Despeses generals d'obres".

2. FISCALITZACIÓ ECONÒMICO-FINANCERA

2.5.4. FINANÇAMENT OBTINGUT D'ENTITATS FINANCERES

FC,SA té, durant l'exercici 1992 una línia de crèdit de "La Caixa" i un préstec de l'Institut Català de Crèdit Agrari (ICCA).

2.5.4.1. Crèdit de "La Caixa"

El finançament d'aquesta línia de crèdit i les seves successives renegociacions de termini i import es poden resumir com segueix:

<u>PERÍODE</u>	<u>LÍMIT DE CRÈDIT (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

Font: Elaboració pròpia d'acord a les pòlisses de crèdit de "La Caixa" i altra documentació interna de FC,SA.

La comptabilització en el balanç de FC,SA d'aquesta línia de crèdit s'ha fet pel límit a 31 de desembre de 1992, 100 MPTA, en el compte de passiu "Deutes amb entitats de crèdit" (inclosa en els creditors a curt termini) i també pel mateix límit en l'actiu i amb signe negatiu dins els comptes de "Tresoreria" on, addicionalment, s'hi comptabilitza l'import disposat d'aquesta línia de crèdit. **Veieu l'anàlisi d'aquesta comptabilització en l'epígraf 2.6.1."Tresoreria" d'aquest Informe.**

Com a resultat de la disposició del crèdit, FC,SA comptabilitza per a l'exercici 1992 uns interessos de 618 Milers de PTA al compte "Interessos deutes curt termini empreses del grup" i de 1.213 Milers de PTA al compte "Interessos deutes curt termini altres empreses".

La comptabilització dels interessos originats pel crèdit de "La Caixa" ha d'homogeneïtzar-se en un mateix compte. En aquest cas el més apropiat seria fer-ho en el compte de "Interessos deutes curt termini entitats financeres".

La comptabilització per part de FC,SA dels interessos del crèdit de "La Caixa" en el compte de pèrdues i guanys de l'exercici 1992 inclou el total d'interessos del període de disposició que va de

setembre'91 a gener'92, però no inclouen els meritats des del novembre'92.

En relació als esmentats interessos s'han de calcular les corresponents periodificacions i comptabilitzar en el compte de resultats seguint el principi comptable de la meritació i no en la data de liquidació dels interessos.

Generalitzant aquesta recomanació, i donat que els únics conceptes objecte de periodificació per part de FC,SA són les despeses i ingressos de les obres en curs d'execució (veure l'epígraf 2.3.3) cal recomanar que tots aquells conceptes susceptibles de periodificació (assegurances, interessos a cobrar o pagar, etc.) es comptabilitzin periodificant quan correspongui fer-ho.

2.5.4.2. Préstec de l'ICCA

L'ICCA concedí el 30 de juliol de 1990 un préstec a FC,SA de 55 MPTA al 15,50% d'interès nominal, 17,01% T.A.E., a tornar en 8 quotes trimestrals des de novembre del 1990 a agost del 1992.

A mitjans de 1991, problemes de tresoreria obligaren a FC,SA a demanar a l'ICCA una modificació del quadre d'amortització (cosa que evitava en aquell moment el pagament de la part d'amortització de capital de la quota d'agost'91) i que va ser aprovada per la Comissió de Crèdit de l'ICCA el 24 de juliol de 1991.

En base a l'últim quadre d'amortització s'ha verificat la correcta comptabilització i els pagaments a fer en l'exercici 1992 observant que:

a) la part d'interessos de la quota que venç el febrer'92 es comptabilitza dins l'exercici 1992 incloent-hi els meritats des del novembre'91.

b) els interessos del préstec s'han comptabilitzat dins el compte de pèrdues i guanys "Interessos deutes llarg termini altres empreses" i els corresponents als de les tres quotes que vencen durant el 1992 han estat degudament pagats.

La part d'amortització de capital de la quota que venç l'agost'92 no s'ha pagat sinó que ha quedat absorbida pel nou préstec de l'ICCA signat el 30 de juliol de 1992. Aquest, per un import de 85 MPTA, és a un tipus nominal del 13,50%, 14,51% T.A.E., a tornar en 16 quotes trimestrals des d'octubre de 1992 fins juliol de 1996.

2. FISCALITZACIÓ ECONÒMICO-FINANCERA

Els interessos meritats per aquest nou préstec referents al període de novembre a desembre del 1992 no s'han comptabilitzat dins l'exercici 1992 sinó que s'ha fet en el moment de la liquidació trimestral de gener'93. A més a més, s'ha verificat el pagament de la primera quota, que venç en l'exercici 1992, d'aquest nou préstec, els interessos de la qual s'han comptabilitzat com "Interessos deutes llarg termini altres empreses" .

En relació a les observacions a) i b), així com pel que s'ha descrit en l'anterior paràgraf cal recomanar, com ja s'ha fet pel crèdit de "La Caixa", una correcta periodificació dels interessos per tal de respectar el tall temporal al tancament de cada exercici, així com una homogeneïtzació en la comptabilització d'aquests interessos; en aquest cas preferiblement al compte "Interessos deutes llarg termini entitats financeres".

Adicionalment s'ha verificat la correcta comptabilització i desglossament entre el llarg i el curt termini, de les quotes pendents d'aquest préstec a 31 de desembre de 1992.

En relació al crèdit de "La Caixa" i al préstec de l'ICCA veieu les consideracions que de caire pressupostari es fan en els apartats b) de l'epígraf 3.3.1. i d) de l'epígraf 3.3.2. d'aquest Informe.

2.5.5. ÀREA DE PERSONAL

El detall del compte de despeses de personal del compte de pèrdues i guanys és el següent:

CONCEPTE	1992	1991
Sous, salaris i assimilats	96.585	78.344
Càrregues socials	28.664	21.605
TOTAL DESPESES DE PERSONAL	125.249	99.949

Nota: Els imports són en Milers de PTA

En el concepte de Càrregues Socials s'inclou:

CONCEPTE	1992
Seguretat Social a càrrec de l'empresa	23.046
Dietes de manutenció i allotjament	2.439
Despeses de trasllat	2.712
Dietes dels consellers	467
TOTAL CÀRREGUES SOCIALS	28.664

Nota: Els imports són en Milers de PTA

El nostre treball s'ha basat en l'anàlisi de la documentació que té FC,SA pel que fa a despeses de personal, verificant la seva correcció i l'aplicació de la legalitat en temes d'IRPF, contractació i Seguretat Social.

A) Pel que fa a les dietes dels Consellers hem verificat l'existència dels comprovants de liquidació de les dietes, i que coincideixen amb l'import comptabilitzat.

B) Pel que fa a la plantilla de FC,SA cal dir que hi ha tant personal adscrit al règim agrari com personal adscrit al règim general. A més, hi ha personal fix, personal temporal i jornal·lers, aquests últims sense contracte laboral.

FC,SA porta com a eina de control uns llistats mensuals de personal distingint entre:

- Personal de la seu central
- Personal dels viviers
- Personal de les obres

I separant el personal dels viviers i de les obres entre:

- Personal funcionari
- Personal de règim general fix
- Personal de règim general eventual
- Personal de règim agrari fix
- Personal de règim agrari eventual

FC,SA comptabilitza mensualment els imports d'aquests llistats, en diversos comptes:

- Pel que fa al personal de la seu central i dels viviers: En el compte "Despeses de personal"
- Pel que fa al personal d'obres no tancades: En el compte d'altres despeses d'explotació, treballs forestals.

A més, pel que fa als jornal·lers, hem vist que, sense incloure'ls en els llistats mensuals, FC,SA comptabilitza la seva despesa dins del compte de "Despeses de Personal", o dins d'"Ajustaments per Periodificació" segons es tracti de jornal·lers que hagin treballat en viviers o en obres.

Pels casos en què FC,SA contracta jornal·lers, no existeix contracte laboral ni es paga Seguretat Social.

Recomanem per tant, que en la contractació de FC,SA s'atengui a la normativa legal en matèria laboral i de Seguretat Social, tot

i que els contractes siguin per períodes de treball inferior a un mes.

En aquest sentit cal remarcar que amb posterioritat a l'exercici 1992, FC,SA ha anul.lat aquest sistema de contractació verbal, passant a efectuar contracte laboral per a cada treballador eventual.

C) Composició de la plantilla: La plantilla existent a 31 de desembre de 1992 i 1991 és la següent:

	1992	1991
SEU CENTRAL		
- Règim general		
Funcionari	3	3
Fix	10	7
Eventual	1	2
VIVERS		
- Règim general		
Fix	9	9
Eventual	2	1
- Règim agrari		
Fix	18	20
Eventual	16	14
OBRES		
- Règim agrari		
Eventual	6	2
TOTAL	65	58

Cal dir que dins d'aquesta composició de plantilla no s'inclouen els jornalers.

A més, cal remarcar que aquesta composició és a una data concreta, és a dir, que no es correspon amb la plantilla mitja de l'exercici. Aquest punt és important donat que molts dels contractes temporals són per una durada determinada que no abasta a tot l'exercici.

D) Convenis de personal: El personal de FC,SA està adscrit a diversos convenis segons el tipus de contracte laboral que tenen.

E) Quadre resum d'incrementos de despesa de personal: Hem fet una anàlisi per tal de conèixer quin ha estat l'increment de la

despesa de personal entre 1991 i 1992, distingint entre el personal dels viviers i de la seu central:

	<u>1992</u>	<u>1991</u>
Seu Central	<u>24,2</u>	<u>21,0</u>
Viviers		
- 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
TOTAL VIVERS	<u>72,3</u>	<u>57,3</u>
TOTAL	<u>96,5</u>	<u>78,3</u>

(NOTA: Les quantitats són en Milions de PTA)

NOTA: S'ha de tenir en compte que no s'inclou el personal d'obres.

De l'anàlisi d'aquest quadre s'observa:

- Que l'increment percentual mínim de despesa de personal és en el viver de Breda (el viver de La Pena és l'únic que disminueix la despesa) que en termes absoluts és també el de menor increment juntament amb els de Gerri de Sal i Gombreny.

- Que l'increment global de despeses de personal en viviers és d'uns 15 MPTA, que representa un increment percentual al voltant del 26%, mentre que a la Seu Central l'increment en 3,2 MPTA suposa un increment percentual del 15,2%. Així l'increment global de les despeses de personal, de 18,2 MPTA, origina un percentatge d'increment del 23,2%.

A més, hem comparat l'increment de venda de planta pròpia d'un exercici a l'altra amb l'increment de personal. Aquest increment de despesa de personal es podria justificar amb un increment en les vendes de planta pròpia igual o superior. Nogensmenys, l'increment de venda de planta pròpia és d'un 10,2%.

De l'anàlisi de l'àrea de personal se'n desprenen una sèrie d'observacions que descrivim a continuació:

2. FISCALITZACIÓ ECONÒMICO-FINANCERA

- S'ha observat per a una sèrie de treballadors no adscrits al Conveni únic de la Generalitat de 1991, que les retribucions pactades en els seus contractes laborals no coincideixen amb l'import que figura a les nòmines de l'exercici, degut a increments aplicats amb posterioritat a la retribució pactada inicialment. D'aquests increments no hi ha cap tipus de constància als expedients laborals, ni apareixen recollits a cap altre lloc, ni es basen en cap conveni laboral.

- A més, s'ha trobat que en certes nòmines apareixen conceptes com "Complements i millores" i "Productivitat" que no apareixen en Conveni. Aquests complements no tenen cap suport documental que els recolzi.

Seria aconsellable que els increments de les retribucions i la resta de conceptes com "complement i millores" i "Productivitat" es realitzessin en base a un Conveni al qual ha d'estar adscrit el personal de FC,SA.

- En el llibre de justificants comptables diversos s'han trobat uns documents en què es dóna conformitat al pagament d'unes hores extres, imputant-se aquestes com més cost de les obres i carregant-se en un compte periodificador. Aquestes hores extres, en no estar incloses com a despesa de personal, no han suportat retenció per IRPF ni per Seguretat Social.

Recomanem a FC,SA que inclogui tots els conceptes de despesa dintre de la nòmina i que s'adeqüin a la normativa legal pel que fa a retencions d'IRPF i Seguretat Social.

FC,SA està implantant ja amb posterioritat aquesta recomanació referent a l'adequació a la normativa legal.

- S'ha observat que d'un any a l'altre es produeix un important increment en la despesa de personal, al voltant del 23%, degut a l'increment de plantilla i a l'increment del sou mig.

Aquests increments, tal com expliquem abans, no tenen el seu origen en cap Conveni Laboral, i no tenen cap explicació, menys encara si es té en compte l'actual situació de crisi econòmica generalitzada. A més a més, tampoc s'ha produït un increment de vendes tan important com per poder explicar, en base a un creixement de l'activitat, aquests increments.

Recomanem a FC,SA que tingui especial cura de les despeses de personal, de cara a que el seu creixement sigui el més controlat possible i sempre en relació a l'evolució de l'activitat.

2.6. OBSERVACIONS I RECOMANACIONS RESULTANTS DEL SEGUIMENT I AVALUACIÓ DE LES RECOMANACIONS DELS INFORMES D'INTERVENCIÓ GENERAL

Hem obtingut els informes d'auditoria financera de la Intervenció General de la Generalitat des de l'any de constitució de FC,SA, i hem realitzat un seguiment de les seves recomanacions per tal de verificar el seu seguiment per part de FC,SA.

A continuació fem una breu descripció d'aquelles recomanacions fetes per la Intervenció General, no comentades al llarg del nostre Informe, i que actualment estan en fase d'implantació o bé per dificultats de la pròpia recomanació no han estat dutes a terme per FC,SA:

* Recomanacions provinents de 1990:

1.- Justificants de l'immobilitzat: "És necessari que totes les despeses portin l'autorització corresponent, donant el vist-i-plau a la seva adquisició i comptabilització."

Val a dir que aquest aspecte està pràcticament assolit per FC,SA.

2.- Rebuts de lloguer: "Respecte als rebuts de lloguer de Tremp i Gombreny, és necessari consti més específicament a qui es lloga i que és el que es lloga."

3.- Periodificació de despeses: "A mida que es vagi desenvolupant aquesta Societat caldrà estudiar la necessitat de periodificar les despeses d'estructura, per poder reflectir uns resultats més acurats en cada exercici." FC,SA està implantant aquesta recomanació de forma progressiva.

* Recomanacions provinents de 1991:

4.- "Estan pendents de cobrament saldos provinents de 1989 i de 1990".

Respecte a aquest punt ja assenyalat en l'informe de la Intervenció General de l'exercici 1991, cal dir que les empreses deutores són també proveïdors de FC,SA, i que a 31 de desembre de 1992 encara estan pendents de cobrament 667 Milers PTA provinents de 1989 i 1990 i 1.283 Milers de PTA provinents de 1991.

5.- Provisió d'insolvències: "Cal que quan es regularitzin facturacions incobrables es faci mitjançant un expedient amb l'autorització corresponent del Director General."

2. FISCALITZACIÓ ECONÒMICO-FINANCERA

Durant l'exercici 1993 s'ha implantat ja aquesta recomanació.

En l'informe de la Intervenció General es recomana també que es creï un expedient que acumuli totes aquelles diligències referents a clients de dubtós cobrament i els informes que correspongui.

6.- Altres serveis: "De l'anàlisi dels comptes cal destacar que s'ha de tenir més cura a l'hora d'establir un criteri d'imputació de les despeses per comptes."

* Recomanacions provinents de 1992:

7.- Inventari físic dels béns immobles: "Tot i que l'Administració de l'empresa ha confeccionat un inventari dels seus béns, seria recomanable detallar més algunes partides, per poder realitzar millor un contrast físic."

8.- Amortització de l'equipament informàtic: "Encara que el percentatge aplicat, d'un 10%, està dins del legalment establert, recomanem incrementar, degut a l'obsolescència tècnica, l'aplicat a l'equipament informàtic."

Respecte a aquest punt, val a dir que la nova taula d'amortització, a efectes de tributació per l'Impost sobre Societats, aprovada a l'Ordre del Ministeri d'Economia i Hisenda de 12 de maig de 1993, i que té efectes des de l'1 de gener de 1993, ratifica això, perquè pels equips informàtics fixa un coeficient mínim del 12,5% i un màxim del 25%.

També, al Pla General de Comptabilitat, pel que fa als programes d'ordinador diu que "hom aplicarà els mateixos criteris de capitalització i amortització establerts per a les despeses de recerca i desenvolupament" i per tant "les despeses de recerca i desenvolupament que figurin en l'actiu hom les amortitzarà com més aviat millor i sempre dins del termini de cinc anys des del moment en què conclou el projecte de recerca o desenvolupament que hagi estat capitalitzat."

Per tant veiem que es recomana un màxim de:

- 4 anys pels equips informàtics
- 5 anys per les aplicacions informàtiques

Recomanem per tant l'aplicació d'aquests nous coeficients d'amortització, tant pels equips informàtics, com per les aplicacions informàtiques.

FC,SA ha modificat durant l'exercici 1993 aquests coeficients per adequar-los a la nova normativa fiscal.

9.- Instal.lacions de la seu social: "Quant a les instal.lacions de la seu social de FC,SA, fóra més adient comptabilitzar-les com a tals en la partida corresponent."

Pel que fa a aquest punt, val a dir que FC,SA inclou dintre d'edificis i altres construccions, obres efectuades per la reforma del local, i que s'amortitzen en un 2% any.

Per tant, recomanem que es reclassifiquin com a instal.lacions (ja que realment les obres són d'instal.lacions i a més a més, el local és de lloguer la qual cosa fa que no es pugui considerar com a més valor de l'edifici), i que s'amortitzi tenint en compte una vida útil d'aproximadament 10 anys.

10.- Altres ingressos d'explotació: Inclou un abonament de l'empresa ENHER (260 Milers de PTA) en concepte de cànon com a compensació per la concessió d'ocupació de part d'aquesta finca. "Es necessari que aquests ingressos siguin facturats i s'apliqui el corresponent gravamen d'IVA."

11.- Classificació de les despeses: S'ha de tenir més cura a l'hora d'establir un criteri d'imputació de les despeses per comptes, donat que en l'Informe de la Intervenció General apareixen diverses recomanacions, totes elles referents a aquest aspecte.

12.- "Resultats extraordinaris": De l'anàlisi del compte "Despeses extraordinàries" cal dir que s'han de comptabilitzar les despeses per la seva naturalesa i no englobar-les amb aquest concepte.

CAPÍTOL 3. FISCALITZACIÓ PRESSUPOSTÀRIA

3.1. QUADRE DEL PRESSUPOST INICIAL I LIQUIDACIÓ

A continuació es presenta la liquidació pressupostària de FC,SA que ha estat realitzada per la Intervenció General de la Generalitat. El quadre comprèn els imports pressupostats i aprovats, els liquidats, i les desviacions així com una conciliació entre la liquidació i el compte de pèrdues i guanys.

Assenyalar que el pressupost és únic, és a dir, és d'exploració i d'inversions.

LIQUIDACIÓ DEL PRESSUPOST D'EXPLOTACIÓ I INVERSIÓ: CONCILIACIÓ
AMB EL COMPTE DE PÈRDUES I GUANYS A 31.12.1992

RECURSOS	PRESSUPOST	DRETS LIQUIDATS	AJUSTAMENT	COMPTE D'EXPLOTACIÓ	SALDO PRESSUPOSTARI
	(1)	(2)		(1)-(2)	
Venda plantes	75.000	70.187	0	70.187	4.813
Treballs forestals	1.200.000	487.195	0	487.195	712.805
Crèdit llarg termini	20.000	85.000	(85.000)	0	(65.000)
Crèdit curt termini	60.000	50.000	(50.000)	0	10.000
Diferència estocs	0	0	12.022	12.022	0
Ingressos financers	0	2.000	0	2.000	(2.000)
Altres ingressos	0	341	0	341	(341)
Recursos anys anteriors	12.000	0	0	0	12.000
TOTAL	1.367.000	694.723	(122.978)	571.745	672.277

DOTACIONS	PRESSUPOST	OBLIGACIONS REALITZADES	AJUSTAMENT	COMPTE D'EXPLOTACIÓ	SALDO PRESSUPOSTARI
	(1)	(2)		(1)-(2)	
Compres materials	15.000	15.464	0	15.464	(464)
Despeses Personal	131.850	125.249	0	125.249	6.601
Diferència provisions	0	0	1.844	1.844	0
Despeses financeres	12.500	8.432	0	8.432	4.068
Tributs	1.000	1.016	0	^a 1.016	(16)
Lloguers	22.500	3.088	0	3.088	19.412
Reparació i conservació	9.000	6.834	0	6.834	2.166
Subministraments	4.000	3.829	0	3.829	171
Comunicacions	5.000	578	0	578	4.422
Treballs forestals	1.020.000	392.519	0	392.519	627.481
Assegurances	6.000	2.073	0	2.073	3.927
Despeses diverses	9.250	10.994	0	10.994	(1.744)
Amortització crèdits	60.000	4.039	(4.038)	1	55.961
Amortització tècnica	38.900	19.180	0	19.180	19.720
Inversions	32.000	24.518	(24.518)	0	7.482
TOTAL	1.367.000	617.813	(26.712)	591.101	749.187

(Nota: Les quantitats són en Milers de PTA)

Font: Liquidació pressupostària de Forestal Catalana, S.A. corresponent a l'exercici de 1992.

3. FISCALITZACIÓ PRESSUPOSTÀRIA

3.2. CONCILIACIÓ ENTRE EL ROMANENT PRESSUPOSTARI I EL RESULTAT DEL COMPTE DE PÈRDUES I GUANYS.

La conciliació entre el romanent de la liquidació pressupostària i el resultat del compte de pèrdues i guanys presentada per FC,SA per a l'exercici 1992, i realitzada per la Intervenció General de la Generalitat, està formada per les partides que en el quadre de l'epígraf anterior apareixen sota la columna de "AJUSTAMENT". El resum de la mateixa és:

* Romanent de la liquidació pressupostària:

	Milers de PTA
Total recursos liquidats	694.723
Total dotacions liquidades	617.813
Romanent	76.910

* Conciliació :

	Milers de PTA
Romanent pressupostari	76.910
Endeutament curt i llarg termini	(135.000)
Diferència estocs	12.022
Var. Prov. (Existències i clients)	(1.844)
Amortització de crèdits	4.038
Inversió en Immobilitzat	24.518
Resultat Exercici 1992	(19.356)

3.3. ANÀLISI DE LES PRINCIPALS DESVIACIONS

Les desviacions que s'han produït són les diferències que es recullen a la columna de "SALDO PRESSUPOSTARI" del quadre de l'epígraf 3.1.

A continuació s'analitzen aquelles desviacions que quantitativa-ment o qualitativament s'han considerat més importants tant pel que fa a recursos com a dotacions:

3.3.1. RECURSOS

a) El pressupostat pel concepte "Venda de plantes" va passar de 68 MPTA en l'exercici 1991 a 75 MPTA en l'exercici 1992. Els drets liquidats en ambdós exercicis han estat inferiors als

recursos pressupostats produint-se unes desviacions del 6% i del 6,4%, en els exercicis 1991 i 1992, respectivament.

El fet que els drets liquidats per aquest concepte siguin inferiors als recursos pressupostats respon bàsicament al descens d'ingressos pels subconceptes "Venda a contractistes", "Venda a altres organismes" i "Planta aplicada a treballs forestals", mentre que la "Venda a particulars" s'ha incrementat lleugerament i els ingressos pel "Dia de l'arbre", que el DARP promou anualment entre ajuntaments i organismes públics, ha sofert un fort augment. Aquesta evolució de l'exercici 1992, en relació a l'exercici 1991, es presenta a continuació:

	<u>1991</u>	<u>1992</u>
Vda.a particulars	20.833	21.268
Vda.a contractistes	2.498	185
Vda.a altres organismes	3.282	404
Planta aplic.Treb.Forestals	20.878	12.723
Planta DARP "Dia de l'arbre"	16.071	35.452
Comercialització de planta	351	155
TOTAL DRETS LIQUIDATS	<u>63.913</u>	<u>70.187</u>

(Nota: Els imports són en Milers de PTA)

Font: Memòria de FC,SA dels exercicis 1991 i 1992

Si bé el pressupost per aquest concepte es confecciona de forma genèrica, és a dir, sense diferenciar cadascun dels subcomptes, és clar que la partida que en el 1992 no ha seguit l'evolució esperada i ha provocat bàsicament la diferència respecte al pressupostat és la de "Planta aplicada a treballs forestals".

La causa d'aquesta evolució negativa és que durant l'any 1992 s'ha aplicat als treballs forestals menys planta pròpia que en el 1991, sent la tendència incrementar la compra a tercers de la planta necessària pels esmentats treballs. El motiu últim, ja tractat en l'epígraf 2.2 d'aquest Informe, és que la planta demanada per a la realització de les obres o treballs forestals no es correspon amb la produïda en els propis planters.

b) Les desviacions que es produeixen entre pressupostat i liquidat pel que fa a "Crèdit llarg termini" i "Crèdit curt termini" estan en relació a les variacions en el finançament, per renegociació de préstecs o de línies de crèdit, amb entitats financeres durant l'exercici 1992.

3. FISCALITZACIÓ PRESSUPOSTÀRIA

b-1) Crèdit a llarg termini: préstec de l'ICCA (veieu l'epígraf 2.5.4.2. d'aquest Informe)

* juliol 1990 a agost 1992 : 55 MPTA

* juliol 1992 a juliol 1996 : 85 MPTA

Els 55 MPTA es van registrar com a recursos liquidats en el pressupost de 1990. Pel 1992 s'havien previst inicialment unes necessitat financeres de 20 MPTA (veieu l'epígraf 3.1.), però finalment l'evolució de les activitats de FC,SA van aconsellar incrementar el previst fins un total de 85 MPTA.

b-2) Crèdit a curt termini: línia de crèdit de "La Caixa"

El límit de la línia de crèdit ha variat diverses vegades durant l'exercici 1992 (veieu l'epígraf 2.5.4.1. d'aquest Informe) passant de 50 MPTA a 85 MPTA, posteriorment a 50 MPTA i acabant l'exercici en 100 MPTA.

S'ha observat que els recursos liquidats són per a aquest concepte l'import referent a l'increment del límit de crèdit entre els exercicis 1991 i 1992, que és de 50 MPTA, i no l'import disposat que puja a 31 de desembre de 1992 a 90.945 Milers de PTA.

Pressupostàriament, els recursos provinents de línies de crèdit s'han de liquidar per l'import disposat i no per l'increment en el seu límit produït durant l'exercici, per tal de salvaguardar el principi pressupostari d'unitat de caixa.

FC,SA no demana autorització a la Direcció General de Pressupostos del Departament d'Economia i Finances a l'hora d'incrementar el seu endeutament.

Qualsevol increment en l'endeutament ha de ser aprovat en la Llei de Pressupostos de l'any, prèvia autorització del Departament d'Economia i Finances i per aprovació del Consell Executiu. Per aquest motiu cal que FC,SA en el moment d'incrementar el seu endeutament, mitjançant ampliacions o renegociacions de línies de crèdit o préstecs, presenti la documentació necessària a la Direcció General de Pressupostos del Departament d'Economia i Finances per a la seva posterior aprovació.

c) En relació als recursos per "Ingressos financers" i "Altres ingressos", no hi ha concordança entre pressupostat i recursos liquidats, ja que no s'havia previst cap mena de recursos per aquests dos conceptes.

Cal pressupostar imports per tots els conceptes per als quals existirà import a liquidar. En concret, pels ingressos de caràcter financer cal calcular, en base al saldo mitjà previst d'actius financers, comptes corrents, etc., els recursos previsibles.

També en base a dades històriques i previsions, s'hauria de pressupostar un import per al concepte d'"Altres ingressos".

d) La desviació més important entre els recursos pressupostats i els drets liquidats es produeix en la partida de "Treballs Forestals". El criteri comptable ja analitzat a l'epígraf 2.3 d'aquest Informe té una important repercussió a nivell pressupostari.

FC,SA al modificar, ja en l'exercici 1990, el criteri comptable de regularització d'obres en curs, adapta la liquidació pressupostària a l'esmentat criteri. Amb això se separa del criteri de control del flux monetari que és l'essència del pressupost.

Això és el que origina les importants desviacions que pel concepte "Treballs forestals" es poden observar tant entre recursos pressupostats i drets liquidats com entre dotacions pressupostades i obligacions realitzades que són d'uns 713 i 627 MPTA, respectivament.

El fet de no incloure en la liquidació pressupostària els imports d'ingressos i despeses d'obres en curs que comptablement s'han inclòs en comptes de periodificacions actives o passives, es deu a que part d'aquests ingressos i despeses han estat realitzats a compte de futures materialitzacions. Malgrat això, s'ha pogut observar com una gran part d'aquests ingressos i despeses sí han estat cobrats i pagats i resten comptablement a comptes de periodificació a l'espera del tancament definitiu de l'obra, que es produirà quan s'hagi cobrat i pagat la totalitat dels ingressos i despeses relacionats amb l'obra.

Sense entrar a analitzar en aquest epígraf el major o menor encert que des d'un punt de vista comptable suposa l'aplicació del nou criteri, (cosa que ja es comenta en l'epígraf 2.3. d'aquest Informe), sembla clar que en la liquidació pressupostària cal mantenir el principi d'unitat de caixa o de control del flux monetari.

Pressupostàriament, cal incloure com a drets liquidats i obligacions realitzades aquells imports d'ingressos i despeses que han estat cobrats i pagats, per tal de seguir el principi pressupostari d'unitat de caixa. Tot això independentment que

3. FISCALITZACIÓ PRESSUPOSTÀRIA

comptablement els esmentats ingressos i despeses es reconeguin en el compte de pèrdues i guanys o bé quedin comptabilitzats com a periodificacions actives i passives.

e) Els recursos pressupostats per l'exercici 1992 inclouen sota el concepte de "Recursos anys anteriors" un import de 12 MPTA resultat aproximat de sumar al resultat de l'exercici 1991, la dotació per amortització d'immobilitzat i la dotació al fons de reversió d'aquell mateix exercici. Segons FC,SA això representa uns majors recursos per l'exercici 1992 per l'import abans esmentat.

Considerem que el càlcul de l'import abans esmentat, fet en base a comptes comptables, no representa un flux de caixa real i que per tant no es pot incloure com a més recursos dins el pressupost pel 1992. Els únics recursos susceptibles de tractar-se a l'exercici 1992 com a recursos provinents de l'exercici anterior serien, en tot cas, els del romanent pressupostari del 1991. Com al 1991 no va haver-hi romanent, sinó dèficit de 6.323 Milers de PTA, no hi cap la possibilitat que en el pressupost del 1992 hi figurin recursos provinents de l'exercici anterior.

3.3.2. DOTACIONS

a) El tractament a donar als leasings contractats des de l'exercici 1991 ja no afecta a la partida de "Lloguers".

El fet d'haver pressupostat per a aquesta partida el referent a la totalitat dels contractes de leasing, fins i tot els que es van contractar des de l'1 de gener del 1991, és el motiu pel qual sorgeix la diferència entre dotacions pressupostades i obligacions realitzades pel concepte de "Lloguers".

b) Les obligacions realitzades en relació a "Comunicacions" originen una desviació respecte a la dotació pressupostada de 4.422 Milers de PTA, havent estat la liquidació de 578 Milers de PTA i el pressupost de 5.000 Milers de PTA.

Dins la partida de "Comunicacions" FC,SA registra la despesa en concepte de transport de plantes, llavors i altres materials i peces, necessaris per dur a terme la seva activitat.

La desviació abans esmentada es produeix per diversos motius d'entre els que cal ressaltar-ne tres:

* el considerable descens de planta pròpia aplicada a treballs forestals (tal com ja es comenta a l'apartat a) de l'epígraf 3.3.1.).

* l'estancament en la realització de l'obra a Tunísia.

* el fet, no tingut en compte a l'hora de pressupostar, que les despeses de transport de plantes i llavors hagin anat a càrrec de tercers (tant en cas de clients com de proveïdors).

c) La desviació entre dotació pressupostada i obligacions realitzades referents a "Treballs Forestals" ja ha estat analitzada, conjuntament amb els seus recursos pressupostats i drets liquidats, en l'apartat d) de l'epígraf 3.3.1.

d) El pressupostar un import en concepte d'"Amortització crèdits" pot originar, a l'hora de la liquidació pressupostària, importants desviacions respecte a les obligacions realitzades per motiu de renegociacions o nous crèdits signats durant l'exercici que no s'havien previst en el moment de fer el pressupost.

L'import pressupostat per aquest concepte fou de 60.000 Milers de PTA i les obligacions realitzades de 4.039 Milers de PTA, cosa que ha donat lloc a una desviació a l'hora de la liquidació pressupostària de 55.961 Milers de PTA.

Sense entrar a valorar el pressupostat, sí cal aclarir que la desviació real entre pressupostat i liquidat hauria de ser inferior segons el que s'assenyala a continuació:

En base a la documentació obtinguda del crèdit de l'ICCA i en concret als diversos quadres d'amortització fruit de les dos renegociacions del préstec (ja esmentades a l'epígraf 2.5.4.2.) en resulta que el total d'amortització de capital de la liquidació del pressupost de l'exercici 1992 hauria de ser el corresponent a:

	<u>AMORTITZACIÓ CAPITAL</u>
quota febrer '92	8.887 Milers de PTA
quota abril '92	9.250 Milers de PTA
quota octubre '92	4.039 Milers de PTA
TOTAL	<u>22.176 Milers de PTA</u>

3. FISCALITZACIÓ PRESSUPOSTÀRIA

En la liquidació presentada per FC,SA i realitzada per la Intervenció General (veieu l'epígraf 3.1.), les obligacions realitzades recullen tan sols l'amortització dels 4.039 Milers de PTA. D'aquí que les obligacions realitzades per aquest concepte haurien d'haver estat superiors en 18.137 Milers de PTA. Amb això la desviació pel concepte "Amortització crèdits", que segons la liquidació presentada és de 55.961 Milers de PTA es redueix fins a 37.824 Milers de PTA.

A l'hora de realitzar la liquidació pressupostària del concepte "Amortització crèdits", s'han de tenir en compte tots els préstecs dels quals durant l'exercici s'hagi amortitzat capital.

e) Pel que fa a la partida del pressupost referent a "Amortització tècnica" la xifra pressupostada pel 1992 sembla clarament errònia si es compara amb la liquidada en el pressupost de l'exercici 1991. La liquidació del 1991 per aquest concepte puja a 11.739 Milers de PTA (19.180 Milers de PTA al 1992) mentre que el pressupostat pel 1992 és de 38.900 Milers de PTA, sense estar previst, pel 1992, un increment d'immobilitzat tan considerable que pogués incrementar de forma tan important la dotació a l'amortització en aquest exercici.

Es pot arribar a deduir que, possiblement, a l'hora de fixar l'import pressupostat per "Amortització tècnica" l'errada comesa va ser la d'acumular aquest import amb el de l'exercici anterior.

Recomanem més cura en el moment de quantificar els imports del pressupost i, en aquest cas, pressupostar el concepte de dotació de l'exercici per l'amortització d'immobilitzat en base a l'immobilitzat existent a finals de l'exercici anterior, als anys de vida útil que els resta i tenint en compte també l'evolució esperada de l'immobilitzat durant l'exercici.

f) Respecte a la desviació en la partida "Assegurances" no s'ha pogut arribar a una conclusió sobre el motiu que l'origina. Malgrat això, FC,SA apunta la possibilitat que la causa sigui el fet de que al realitzar el pressupost s'hagués previst l'adquisició durant l'exercici d'unes noves oficines per a la seu central.

Es detecta en general una manca de rigor en el control pressupostari per part de FC,SA. En concret, això s'ha observat en la quantificació del pressupost inicial, en la liquidació i en les desviacions que apareixen en la mateixa.

FC,SA addueix que no rebent subvenció pressupostària, ja que genera els seus propis recursos mitjançant la facturació dels seus serveis, el control pressupostari hauria de ser una mera

eina de control intern, tal com ho és per les empreses del sector privat.

Malgrat el que FC,SA argumenta, cal recordar que la Societat, com a empresa pública de la Generalitat, es regeix entre d'altres per la Llei 4/1985 de l'Estatut de l'Empresa Pública Catalana, la qual en l'article 40 diu que:

- "...aquestes societats han de presentar al Conseller d'Economia i Finances, abans de l'1 de maig de cada any, amb aprovació prèvia del Conseller de qui depenen, un pressupost d'explotació..."

- "...si reben subvencions amb càrrec als Pressupostos de la Generalitat, aquestes societats han d'elaborar (...) un pressupost d'explotació i de capital..."

Cal recordar també que tot i que FC,SA no rep de forma directa subvencions a càrrec dels Pressupostos de la Generalitat, la majoria dels seus recursos provenen dels treballs encarregats pel DARP i, per tant, es fa palesa la necessitat de que FC,SA suporti documentalment les desviacions que la liquidació pressupostària origina en relació als recursos i dotacions pressupostats.

g) Les dotacions pressupostades i obligacions realitzades per "Inversions" són presentades en la liquidació de FC,SA com una partida més dins el pressupost d'explotació.

Aprofitant el detall que com a document intern realitza FC,SA pel control de les inversions, cal liquidar la partida pressupostària d'inversions de forma desglossada.

A més a més, donat que la Llei de Pressupostos de la Generalitat publica anualment el pressupost de FC,SA diferenciant entre pressupost d'explotació i pressupost de capital, cal que la Societat presenti i liquidi el seu pressupost realitzant també aquesta diferenciació.

La Llei de Pressupostos de la Generalitat pel 1992 sí separa, doncs, el pressupost inicial en un pressupost d'explotació i un de capital. Aquest últim el desglossa en:

	<u>Milers de PTA</u>
Recursos:	
* Recursos generats exercici anterior	12.000
* Crèdit a mig termini	20.000
Total Recursos	<u>32.000</u>

3. FISCALITZACIÓ PRESSUPOSTÀRIA

Dotacions:

* Equipament i condicionament planters	6.000
* Maquinària, vehicles i béns d'equip	12.000
* Amortització crèdit a mig termini	14.000
Total Dotacions	32.000

Aquests conceptes i imports, que són els recollits en la Llei de Pressupostos de la Generalitat pel 1992, són els que en el quadre de l'epígraf 3.1., es presenten, amb el mateix desglossament pels Recursos i, pel total en concepte de dotacions d'inversions, sota la columna PRESSUPOST.

Tot i que en la liquidació del pressupost presentada per FC,SA les inversions es recullen en una única partida, la Societat té documentació que detalla la composició de les inversions realitzades. Aquest detall és el següent:

	Milers de PTA
* Equipament i condicionament planters	2.557
* Maquinària, vehicles i bens d'equip per Serveis Centrals i obres	20.627
Total inversions liquidades	23.184

Com es pot observar hi ha una diferència entre la liquidació presentada, 24.518 Milers de PTA segons la liquidació, i el total del detall anterior, 23.184 Milers de PTA, que puja a 1.334 Milers de PTA. Part d'aquesta diferència, 1.029 Milers de PTA, fa referència a l'increment (en concepte de fiances per realització d'obres, contractes de leasing i arrendament del local de serveis centrals) de les immobilitzacions financeres en l'exercici 1992 que no es tenen en compte en l'esmentat detall. D'aquí que la diferència inicial quedi finalment en 305 Milers de PTA.

La preparació de la liquidació pressupostària i el control de la documentació interna que recolza els imports liquidats, pel que fa a les inversions, requereixen una millora en el seu seguiment i control.

CAPÍTOL 4. FISCALITZACIÓ DEL PROGRAMA D'ACTUACIÓ, D'INVERSIONS I DE FINANÇAMENT (PAIF): OBSERVACIONS I RECOMANACIONS

FC,SA no elabora un Programa d'Actuació, d'Inversions i de Finançament.

L'art. 40 de la Llei 4/1985, de 29 de març de l'Estatut de l'Empresa Pública Catalana (d'ara endavant EEPC), referint-se a les societats amb participació majoritària de la Generalitat estableix que:

"Aquestes societats han d'elaborar anualment un programa d'actuació, d'inversions i de finançament amb les característiques que regula l'art. 28."

I aquest article 28 estableix que:

"Les entitats compreses en aquest Capítol han d'elaborar anualment un programa d'actuació, d'inversions i de finançament, el qual, responent a les previsions pluriannuals establertes oportunament, ha de contenir:

a) Un estat que detalli les inversions reals i financeres a fer durant l'exercici.

b) Un estat que especifiqui les aportacions de la Generalitat, de les entitats autònomes o d'altres empreses que participen en el capital social, i també les de les altres fonts de finançament de les inversions.

c) L'expressió dels objectius a assolir durant l'exercici, entre els quals els ingressos que hom espera generar per mitjà de vendes.

d) Una memòria concernent a l'avaluació econòmica de les inversions a començar durant l'exercici."

Amb termes similars s'expressa la Llei 10/1982 de Finances Públiques de Catalunya en els articles 54, 55 i 56.

Per tant, FC,SA ha d'elaborar un PAIF d'acord amb el que s'especifica l'article 28 de l'EEPC.

És evident que, apart de la imposició legal com a raó principal, el PAIF és un document imprescindible en ordre a la planificació d'objectius, seguiment dels mateixos i fonamentalment per a fer possible l'avaluació de resultats.

4. FISCALITZACIÓ DEL PAIF

Un exemple de PAIF podria ser aquell que:

- * Inclogués una quantificació econòmica o valoració individualitzada de cadascun dels programes que s'hi contenen.
- * Permetés relacionar de forma directa els programes i/o activitats desenvolupats durant l'exercici, amb la descripció continguda en el PAIF.
- * Permetés relacionar els projectes inclosos en el PAIF, amb els pressupostos d'explotació i d'inversió.
- * Donés explicacions de les principals modificacions dels programes entre anys.

Pel que fa als terminis i altres condicions, l'article 29 de l'EEPC determina que:

"Abans de l'1 de juny de cada any les entitats compreses en aquest capítol han de trametre al Conseller d'Economia i Finances, per mitjà del Departament de què depenen i amb l'informe d'aquest, l'avantprojecte del programa d'actuació, d'inversions i de finançament corresponent a l'exercici següent, complementat amb una memòria explicativa del contingut del programa i de les principals modificacions que presenta en relació amb el programa vigent.

Els programes d'actuació s'han de sotmetre a l'acord del Consell Executiu, a proposta del Conseller d'Economia i Finances, i s'han de publicar en el Diari Oficial de la Generalitat de Catalunya."

Amb això FC,SA podrà fer un seguiment individualitzat de cada objectiu per a conèixer les principals desviacions i el grau d'assoliment de cadascun i alhora permetrà un pronunciament respecte a l'eficàcia, eficiència i economia de la seva actuació com a Empresa Pública.

CAPÍTOL 5. CONCLUSIONS FINALS

Al llarg d'aquest Informe, i com a referència a cadascuna de les qüestions abordades, s'han assenyalat les observacions que resulten pertinents sobre aspectes financero-comptables, de legalitat, de caire pressupostari, de gestió, de control intern i de procediments. Així mateix, s'han formulat les recomanacions necessàries per tal de corregir els defectes detectats. Val a dir que, més enllà de les manifestacions derivades del control estricte de regularitat, s'ha procurat aprofundir en el control d'eficàcia, eficiència i economia, per tal de proposar unes pautes d'actuació que -de ser seguides per la Direcció de l'Empresa-, haurien de traduir-se, a parer de la Sindicatura de Comptes, en una millora dels resultats obtinguts per FC,SA i en la qualitat del servei prestat. Tot això, en un afany de col·laboració en el perfeccionament del sector públic de Catalunya, que en tot moment ha estat ben acollit pels responsables de la Societat.

En aquestes Conclusions Finals recollim, de forma resumida, aquelles observacions i recomanacions que considerem especialment importants.

1.- CONVENI ENTRE EL DARP I FC,SA

En l'epígraf 1.2.4. s'ha transcrit el "Conveni entre el DARP i FC,SA". Determinades clàusules d'aquest Conveni caldria seguir-les amb més rigor i, per a altres situacions, seria necessari establir-ne de noves. Tot això per tal que la coordinació entre la Societat i el DARP permetés una millora en la planificació i l'activitat de FC,SA.

En concret aquesta necessitat es fa palesa bàsicament en els aspectes següents:

A) PLANTERS

* Actualment no s'està complint la clàusula 5a del Conveni que estableix que el DARP hauria d'informar a FC,SA de la planta que té previst adquirir amb una antelació mínima de 12 mesos.

En la majoria dels casos, hi ha una manca d'aquesta informació per part del DARP a FC,SA i, en els casos en què s'informa, no es fa amb aquesta antelació mínima de 12 mesos.

5. CONCLUSIONS FINALS

* Referent a aquesta clàusula cinquena, creiem que cal reforçar-la pel que fa a l'antelació mínima.

Donat que el període mitjà de producció d'una planta forestal és de 2 a 3 anys, aquesta antelació mínima ha de ser per igual període per tal que FC,SA pugui programar la seva producció.

En definitiva, cal que el DARP defineixi una política de reforestació a 2 o 3 anys i la comuniqui a FC,SA amb temps suficient per portar-la a terme.

* Cal regular un compromís de compra per part del DARP de la planta demandada a FC,SA (i que hauria d'estar d'acord amb el seu pla de reforestació). D'aquesta manera s'evitaria la producció de planta que després no té sortida i que, per tant, s'acaba cremant.

* Pel que fa a la planta que el DARP demanda en les obres que encarrega a FC,SA per a l'enjardinament de certes zones, cal que el DARP demandi planta que FC,SA tingui en producció i no demandi planta que s'hagi de comprar a tercers. El DARP, per tant, ha de tenir més en compte la producció de FC,SA i tractar de donar sortida a aquesta.

B) OBRES

* És necessari que els projectes i pressupostos d'obra procedents del DARP arribin a FC,SA estrictament valorats i no com un pressupost genèric.

* Per tal d'evitar endarreriments en l'inici de les obres per causes meteorològiques i la conseqüent problemàtica pressupostària, cal fixar un calendari dins el Conveni a raó del qual els encàrrecs del DARP hagin d'arribar a la Societat abans del mes d'agost de cada exercici i la resta es traspassi a l'exercici següent.

2.- VIVERS

A) MILLORA DE LA GESTIÓ DELS VIVERS

Donades les conclusions de la nostra anàlisi, creiem que cal replantejar-se la gestió global dels planters per tal que aquests es converteixin en centres productius susceptibles de generar beneficis. Aquests beneficis poden ser de tipus econòmic però també social.

Les millores que creiem s'han de realitzar són bàsicament les següents:

- Millora de la sortida de la planta per tal d'evitar-ne la seva obsolescència.
- Millora de la producció, tant en quantitat com en tipus de planta, destinada a la venda.

I per obtenir aquestes millores cal:

- La gestió dels vivers en conjunt per tal d'obtenir-ne una visió global que permeti evitar duplicitats i ajudi a aprofitar recursos d'un viver per a un altre.
- Replantejar-se el tancament de certs vivers, i el fet de deixar de produir en aquells que actualment s'arrenden a tercers.
- Control estricte de les despeses, principalment de les de personal. Aquestes no haurien de pujar més que les vendes, tal com s'observa a l'exercici 1993.
- La realització d'uns pressupostos anuals acurats, i l'estudi i anàlisi de les desviacions d'una manera periòdica, per tal de poder prendre les mesures necessàries a temps. S'hauria de portar una comptabilitat de costos que ajudi a l'anàlisi individualitzat de cada viver, i que tingui en compte aquelles despeses que suporten altres organismes, per tal de conèixer la despesa real de cada viver.

L'estratègia de vendes de FC,SA ha de venir basada fonamentalment en la política de reforestació del DARP i, en general, en la col.laboració en la política de desenvolupament i aprofitaments forestals establerta per la Generalitat de Catalunya, així com el subministrament a iniciatives portades a terme per organismes de caire no lucratiu (ajuntaments, escoles, etc.), que és el que justifica la seva existència com a empresa pública. La política productiva ha d'estar dictada pels encàrrecs efectivament rebuts, de tal manera que no es produeixi res del que prèviament no es tingui la certesa de la seva sortida i del cobrament corresponent.

Per a una ampliació de l'oferta en el mercat, adreçada al sector privat (com és el cas de plantes d'enjardinament), cal plantejar-se i definir clarament el paper a jugar per FC,SA en la seva competència amb les empreses privades existents en el sector.

5. CONCLUSIONS FINALS

B) VALORACIÓ ESTOCS

Cal que FC,SA implanti un nou sistema de valoració de les seves existències que permeti conèixer el cost real de cada arbre, mitjançant la imputació dels costos directes i indirectes.

C) OBSOLESCÈNCIA

Fem referència al punt esmentat a l'epígraf 2.1. en el sentit que s'ha d'evitar per tots els mitjans possibles l'obsolescència que s'està produint en els últims anys en els vivers de FC,SA, que l'únic que indica és que és millor no produir a produir per després haver de cremar els arbres.

A més, es recomana que, periòdicament, un responsable analitzi la planta existent d'una manera individualitzada, bé sigui planta a planta, bé sigui per famílies, per tal de poder prendre mesures per a solucionar, a temps, els problemes d'obsolescència i de lent moviment.

Aquest punt és especialment important si tenim en compte que la planta forestal és un producte perible.

Pel que fa al reflex comptable de l'obsolescència, cal que el càlcul d'aquesta es realitzi en funció de l'anàlisi individualitzat de la planta, i es doti cada cas en particular, per arribar a una xifra comptable que reflecteixi més acuradament la realitat.

3.- OBRES

A) CONTRACTACIÓ

En relació a la subcontractació a tercers per a la realització de les obres que té encomanades FC,SA cal una important millora per tal de corregir els següents aspectes:

* FC,SA ha encarregat durant el 1992 l'execució de les obres en la seva majoria entre els seus propis socis-accionistes, que són en general empreses del sector de la construcció, de treballs forestals, de planters, etc. Es produeix, per tant, una manca de concurs públic o estudi de diverses ofertes que garanteixi els principis genèrics de publicitat i concurrència fixats en la Disposició Transitòria Segona del Reglament General de Contractació de l'Estat (d'aplicació a les empreses públiques) i que assegurí que l'oferta d'execució d'obra dels socis-accionistes subcontractats sigui la més avantatjosa.

Val a dir que en l'exercici 1993, independentment dels procediments que garanteixin els principis de publicitat i de concurrència, FC,SA ja encarrega un percentatge, al voltant del 50% de les obres que li han estat adjudicades, a empreses que no són socio-accionistes de FC,SA.

* La subcontractació per a l'execució de les obres no es materialitza en cap mena de document que asseguri formalment la realització de l'obra en els termes (tècnics, econòmics, de qualitat, de període d'execució, etc.) en que rep l'encàrrec FC,SA. L'article 191 del Reglament General de Contractació de l'Estat determina que ha de formalitzar-se en document administratiu i sense la naturalesa de contracte d'obres, ja que la responsabilitat de l'execució de l'obra seguirà recaient íntegrament en l'òrgan gestor de l'Administració.

B) COMPTABILITZACIÓ D'OBRES

Per diferents aspectes tractats al llarg d'aquest Informe i més específicament pel que es comenta a l'epígraf 2.3.3.1. en relació a la comptabilització i criteri de donar per tancada una obra, cal, a fi i efecte d'assolir una claredat i imatge fidel dels comptes anuals i per una millora en el control intern:

* Organitzar la comptabilitat d'acord a la classificació per conceptes que recull el PGC, classificant les despeses per conceptes i no segons l'obra a la qual és imputable.

* Aprofitar el sistema de comptabilització actual i els seguiments extracomptables que es fan de cadascuna de les obres per dissenyar una correcta comptabilitat analítica o de costos, eina fonamental per a una bona gestió.

* Ajustar la comptabilització de les obres segons l'adaptació que del PGC existeix per a les empreses constructores.

C) OBRA DE TUNÍSIA

Les pèrdues originades per aquesta obra pugen, a 31 de desembre de 1992, a 200 MPTA aproximadament. Aquesta quantitat i les causes principals que l'originen han estat analitzades a l'epígraf 2.4. on, a més a més, es comenta el programa de cooperació internacional a que ha donat lloc aquesta obra com a conseqüència de la negociació per a la rescissió del contracte.

Tot i la manca de documentació disponible a la seu a Barcelona referent a aquesta obra (documentació en l'oficina de Tunísia),

5. CONCLUSIONS FINALS

de cara a la proximitat del seu tancament definitiu cal recomanar:

* Realitzar un inventari detallat dels béns ubicats a Tunísia amb la finalitat de poder contrastar els valors comptabilitzats amb l'existència física i el seu grau d'utilitat. D'aquesta manera es coneixerà, a l'hora de liquidar l'obra, quins són els béns que resten en aquell país a disposició i de propietat de FC,SA.

* Regularitzar comptablement determinades partides (veure p.e. els apartats D), E), F) i G) de l'epígraf 2.4.3.) per evitar problemes en el tancament comptable de l'obra.

En el moment del tancament de l'obra de Tunísia, i donades les pèrdues previsibles, caldrà tenir en compte allò que estableix l'art. 163 de la Llei de Societats Anònimes referent a l'obligació de reduir el capital quan les pèrdues acumulades superin les dues terceres parts de la xifra de capital i hagi transcorregut un exercici social sense haver-se recuperat el patrimoni.

4.- ALTRES ASPECTES

A) OBLIGATORIETAT D'AUDITORIA EXTERNA

FC,SA, en superar els límits establerts per la Nova Llei de Societats Anònimes, ha de sotmetre els seus comptes anuals a auditoria per auditor independent.

S'ha verificat que això ja s'ha posat en pràctica en l'exercici 1993.

B) TITULARITAT DELS COMPTES CORRENTS

Cal que la titularitat dels comptes corrents que actuen com a fons fix de caixa de la seu central i dels diferents vivers sigui de FC,SA i no del cap d'administració i de cadascú dels encarregats dels planters.

Com ja hem esmentat abans, la titularitat dels comptes corrents dels vivers ja és de FC,SA, i per la caixa central s'ha cancel·lat el compte a nom del Cap d'Administració, i es treballa actualment amb un compte titularitat de FC,SA.

Com a persones autoritzades poden designar-se els encarregats de cada viver fins a un límit, i a partir d'aquest dues persones de

forma conjunta i solidària, que poden ser el responsable del viver i el Cap d'Administració o el Director General.

Cal, a més a més, que d'aquests comptes es realitzin periòdicament les conciliacions bancàries, demanant explicacions de les partides de conciliació als encarregats dels viviers.

C) ANÀLISI DE LES DECLARACIONS DE L'IVA

És fa indispensable una millora en el control intern en relació al seguiment de les declaracions d'IVA, que podria resoldre's amb la implantació de conciliacions trimestrals entre les factures i les despeses, ingressos i inversions comptabilitzats que formen la base d'IVA a declarar.

D) COMPLIMENT DE LA NORMATIVA LABORAL

Cal un control estricte dels increments de les retribucions i de conceptes inclosos en la nòmina que no tenen cap suport documental. Totes aquestes despeses han d'estar regulades en un Conveni al qual ha d'estar adscrit el personal de FC,SA, i no es poden admetre increments de sou no regulats i per sobre de la mitjana del mercat.

Així mateix, cal que la contractació de jornalers s'atengui a la normativa legal en matèria laboral i de Seguretat Social.

5.- PRESSUPOST

A) COMPLIMENT DEL PRINCIPI D'UNITAT DE CAIXA

En la liquidació del pressupost cal incloure com a drets liquidats i obligacions realitzades aquells imports d'ingressos i despeses que han estat cobrats i pagats durant l'exercici per tal de complir amb el principi pressupostari d'unitat de caixa. Així doncs, independentment del criteri comptable seguit per FC,SA, cal que els cobraments i pagaments que es comptabilitzen en comptes de periodificació, pressupostàriament siguin liquidats seguint el criteri de caixa, i que les partides pressupostàries de recursos en concepte de crèdits es liquidin per l'import disposat i no per la variació del límit.

5. CONCLUSIONS FINALS

B) ELABORACIÓ DEL PRESSUPOST

a) Les operacions d'endeutament han de ser aprovades en la Llei de Pressupostos de l'exercici, prèvia autorització de la Direcció General de Pressupostos del Departament d'Economia i Finances, i per aprovació del Consell Executiu.

b) De la fiscalització pressupostària realitzada se'n desprèn la necessitat d'un major rigor en l'elaboració del pressupost (s'ha de tenir en compte les disposicions de la Llei de Finances i de l'Estatut de l'Empresa Pública Catalana), en la seva liquidació i en el seguiment i anàlisi de les desviacions.

6. PAIF

FC,SA ha d'elaborar un PAIF d'acord amb el que s'especifica a l'art. 28 de l'EEPC.

AL·LEGACIONS

A l'efecte previst per l'article 6 de la Llei 6/1984, de 5 de març, de la Sindicatura de Comptes, modificada per la Llei 15/1991, de 4 de juliol, el present Informe de Fiscalització ha estat tramès a Forestal Catalana, SA.

La resposta de la Societat, una vegada conegut l'Informe, ha estat la següent:

"Senyors:

Acuso rebut del "Projecte d'informe" de fiscalització de Forestal Catalana, S.A., sent de remarcar però uns punts en els que creiem no s'ajusta exactament a la situació actual de la Societat, que els fem constar en l'annex 1 d'aquesta missiva.

Atentament,

*Josep Santacana i Romagosa
Conseller Delegat.*

Barcelona, 13 d'octubre de 1994

- ANNEX 1 -

*** Activitats d'obres. Seguiment extracomptable (Epígraf 2.3.3.2.C Recomanació).**

La imputació de costos d'encarregats i treballadors, no fixos a obres o planters, ja és feta descarregant a una línia o altre quan es produeix mobilitat en un o altre sentit.

*** Clients per vendes i prestació de serveis. (Epígraf 2.3.3.3. Recomanació).**

El principi de no compensació de comptes s'està duent a terme amb absolut rigor.

*** Millora de la gestió dels vivers. (Capítol 5. Conclusions finals).**

S'ha repetit i pogut comprovar que als planters no hi ha planta absoluta.

En tot cas es refereix a l'any 1992, quan a causa de la davallada de la demanda de Populus sp, si va haver-hi planta absoluta."



Sindicatura de Comptes
de Catalunya

El Secretari General

RAMON PLANAS I FONT, Secretari General de la Sindicatura de
Comptes de Catalunya,

C E R T I F I C O:

Que el present informe 22/93-D, referent a Forestal Catalana,
S.A., corresponent a l'exercici 1992, és una còpia exacta de
l'aprovat pel Ple de la Sindicatura de Comptes en la reunió que
va tenir lloc el dia 15 de novembre de 1994.

I perquè així consti i tingui els efectes que corresponguin,
signo aquesta certificació, amb el vist-i-plau del Síndic Major.

Barcelona, 25 de novembre de 1994.

Vist-i-plau
EL SÍNDIC MAJOR