



BOLETIN OFICIAL
DE LAS CORTES GENERALES

CONGRESO DE LOS DIPUTADOS

III LEGISLATURA

Serie E:
OTROS TEXTOS

19 de febrero de 1988

Núm. 78

INDICE

Núms.		Páginas
TRIBUNAL DE CUENTAS		
251/000037	Informe sobre la Comisión encargada de estudiar las Cuentas y Balances de la Seguridad Social, elaborado por el Tribunal de Cuentas y aprobado sin modificaciones por la Comisión Mixta para las Relaciones con el Tribunal de Cuentas	2133
251/000042	Informe sobre la Empresa Nacional de Fertilizantes, elaborado por el Tribunal de Cuentas y aprobado sin modificaciones por la Comisión Mixta para las Relaciones con el Tribunal de Cuentas	2138

TRIBUNAL DE CUENTAS

251/000037

En cumplimiento de lo dispuesto en el artículo 97 del Reglamento de la Cámara, se ordena la publicación en el BOLETIN OFICIAL DE LAS CORTES GENERALES del Informe sobre la Comisión encargada de estudiar las Cuentas y Balances de la Seguridad Social, elaborado por el Tribunal de Cuentas y aprobado sin modificaciones por la Comisión Mixta para las Relaciones con el Tribunal de Cuentas al no haberse presentado propuestas de Resolución sobre el mismo (251/000037).

Palacio del Congreso de los Diputados, 17 de febrero de 1988.—P. D., El Secretario General del Congreso de los Diputados, **Luis María Cazorla Prieto**.

EL PLENO DEL TRIBUNAL DE CUENTAS, en el ejercicio de su función fiscalizadora, establecida por los ar-

tículos 2, a) y 21.3, a) de su Ley Orgánica de 12 de mayo de 1982, y dentro de aquella función en cumplimiento de lo dispuesto por los artículos 9.1, 11, b), 12 y 14.1 de la misma disposición,

Ha acordado, en sesión celebrada el día 13 de mayo del corriente año, la formulación del presente

INFORME A LAS CORTES GENERALES

y su publicación en el «Boletín Oficial del Estado», relativo a los resultados de la fiscalización de la actuación de la Comisión para el Estudio de las Cuentas y Balances de la Seguridad Social.

La Comisión Mixta para las Relaciones con el Tribunal de Cuentas, constituida en las Cortes Generales de conformidad con lo prevenido en la Disposición Transitoria Primera de la Ley 2/1982 de 12 de mayo, en su sesión del día 4 de noviembre, acordó lo que sigue:

«Solicitar al Tribunal de Cuentas un informe sobre la actuación de la Comisión especial creada al efecto de de-

purar los saldos de las distintas cuentas que componen el Balance de todas y cada una de las Entidades Gestoras y Servicios Comunes, con especial referencia a las cuentas de disponibilidades para corregir las duplicidades de saldos entre aquellas Entidades Gestoras y la Tesorería General de 1981.»

Por Resolución de la Secretaría General para la Seguridad Social de 7 de diciembre de 1984 (anexo número 1) y a propuesta de la Intervención General de la Seguridad Social, se crea la Comisión para el estudio de las Cuentas y Balances de la Seguridad Social.

El antecedente inmediato de dicha Resolución se encuentra en el proceso de examen y aprobación por el Consejo de Ministros de las Cuentas y Balances de 1982, en cuyos documentos se recogía reiteradamente la existencia de saldos procedentes de ejercicios anteriores, de partidas pendientes de aplicación, de deudores y acreedores, etcétera, los cuales, por la naturaleza de sus cuentas, deben ser objeto de análisis, regularización y depuración, en su caso, dentro de un plazo no superior a la fecha de rendición de las Cuentas y Balances correspondientes al ejercicio 1983 (es decir, antes de 30 de junio de 1984 de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 1.º del Real Decreto 2890/1977 de 28 de octubre); y, el mediato, en el contenido de nuestro Informe a esas Cortes Generales sobre 1980.

La Intervención General de la Seguridad Social dictó normas a través de varias Circulares en los años anteriores a 1984 para la conciliación de saldos entre las Entidades Gestoras y los Servicios Comunes, sin que pudiera alcanzar sus objetivos, sin duda debido a la complejidad y extraordinario volumen de las operaciones sujetas a revisión. Su Circular final en esta fase fue la 6/1984 de 2 de octubre, aún hoy básica (anexo núm. 2).

Por esos motivos, la esperanza de poder ofrecer unas Cuentas y Balances depurados y regularizados: primero, antes de 30 de junio de 1984 —documentación ministerial—; y, después, al 30 de junio de 1985 —Circular 6/1984— carecía de bases sólidas.

Más realista, la Resolución de la Secretaría General para la Seguridad Social de 7 de diciembre de 1984, no fija fecha límite para culminar las tareas, aun reconociendo su carácter de necesidad y urgencia.

El origen de los graves problemas que aquejan a los procesos contables del Sistema de la Seguridad Social, entendemos obedecen a causas diversas que el Tribunal sintetiza como sigue:

1. Un intenso desarrollo en el último decenio cuantitativo y cualitativo en sus operaciones, sin una correspondencia adecuada en la formación técnica de los funcionarios.

2. La utilización, paradójicamente, de medios informáticos, no fue acompañada de una enseñanza sobre las nuevas técnicas en muchos de los órganos de ejecución, necesaria para lograr el óptimo rendimiento posible, subsistiendo, por tanto, y simultáneamente los antiguos pro-

cesos manuales, con una consiguiente agravación de los males que teóricamente deberían desaparecer.

3. La radical y traumática transformación legal de los Organos Gestores, que introdujo el Real Decreto-ley 36/1978 de 16 de noviembre con efectividad formal de 1 de enero siguiente, pero que al coincidir con la disolución de las Cortes Generales, las nuevas elecciones y el consiguiente retraso en la acción gubernamental (con equipos dispuestos en el Ministerio de los que propusieron aquella Norma) determinó que los Reales Decretos estructurando las nuevas Entidades Gestoras se dictaran en 30 de julio de 1979 (números 1854, 1855 y 1856); el de la Tesorería General atribuyéndole la titularidad del Patrimonio único del Sistema en 1980, y las Ordenes y Resoluciones de desarrollo en ambos años, alargándose, así, extraordinariamente la transición, con las incertidumbres inherentes a todo proceso de este tipo, potenciada en la Seguridad Social por el hecho importante de que a la carencia de estructuras y normas legales claras se unían unos efectos negativos al tener que operar con funcionarios reglados por distintos Estatutos y con funciones estables durante años que ahora se veían sometidos a cambios profundos.

4. Sin haberse asumido en su totalidad las adaptaciones que exigían aquellas modificaciones, ya en el área estrictamente contable, por Orden de 31 de diciembre de 1980 se implanta un nuevo régimen de contabilidad presupuestaria con efecto de 1.º de enero de 1981. La calidad técnica indiscutida de esta Orden no impidió que causara graves desajustes tanto en el área directamente afectada como en la contabilidad financiera, a los que se unía la carencia de Interventores específicos en numerosos centros de gasto: por ejemplo, los Hospitales del Insalud, lo que dificultaba aún más la útil aplicación de las nuevas técnicas demandadas por la Orden citada.

5. En 1981 comienzan las transferencias de la Seguridad Social a las Comunidades Autónomas. Todavía seguían en las Cuentas y Balances del INSALUD múltiples operaciones procedentes del extinto INP ajenas radicalmente al área sanitaria. También se transfirieron. Naturalmente, y como ejemplo, la Generalidad de Cataluña nada podía hacer para su regularización, encontrándonos hoy, al cabo de 5 años, en el punto de partida.

Aunque en menor cuantía, esto es de aplicación al IN-SERSO y a la totalidad de las Comunidades Autónomas implicadas.

6 y final. La consecuencia de la enumeración precedente parece haber sido:

a) Olvido de las operaciones propias de los extinguidos sistemas: INP y Mutualidades Laborales, que aparecían en las cuentas anteriores a 1981.

b) Utilización abusiva de cuentas transitorias como solución de urgencia a los problemas diarios que no encajaban en las prácticas habituales, con idéntico abandono posterior, y

c) Absorbidos por la acción exigida por las operaciones corrientes y teniendo que operar necesariamente sobre las mismas cuentas, resulta muy laborioso extender

correctos inventarios en los centros de gasto. De ahí la implícita resistencia a su elaboración y la explicable «comprensión» por los órganos centrales de estos hechos (los que venimos recibiendo se extienden —en la mayoría de los casos— como respuesta a nuestras demandas y no como reproducción de los emitidos en su fecha legal).

Esta situación nos lleva a las cifras de cientos de miles de millones como saldos de cuentas sujetos a estudio, regularización y depuración.

SITUACION AL 31 DE DICIEMBRE DE 1986

Los intensos trabajos de la Comisión han permitido alcanzar, según la Intervención General de la Seguridad Social, los resultados siguientes:

a) Operaciones de rectificación de apuntes contables y conciliación de cuentas

— Aplicación definitiva en contabilidad financiera de partidas que con anterioridad fueron contabilizadas en cuentas de carácter transitorio, por desconocerse, en su momento, la imputación finalista de las mismas.

Estas operaciones de homogeneización han originado agrupamientos definitivos en cuentas que cuantitativamente significan:

APUNTES DE CONCILIACION Y DEPURACIONES REALIZADAS

	Debe	Haber
INSS	48.891.349.940	54.977.216.182
INSALUD	218.596.258	19.979.006.321
INSERSO	—	—
ISM	—	3.897.285.361
Tesorería General	115.588.482.009	108.800.091.038

— Apuntes de rectificación de operaciones internas, dentro de la contabilidad financiera, que habían sido aplicadas incorrectamente en cuentas que no correspondían con la titulación contenida de cada rúbrica contable y referidas a períodos anteriores:

Entidades	Importe
INSS	32.272.649.608
INSALUD	—
INSERSO	—
ISM	2.985.479.364
Tesorería General	32.410.502.670

b) Operaciones de depuración de cuentas

El número de expedientes que han sido enviados por las Entidades Gestoras y Tesorería General para su exa-

men ha sido de 1.302, siendo devueltos por las Ponencias 291. Las causas principales de dichas devoluciones han sido: tratarse de meros asientos en contabilidad financiera o necesidad de completar la información que figuraba en los expedientes.

El origen y la situación de los 1.302 expedientes que fueron sometidos para su estudio a las Ponencias constituidas en la Intervención General de la Seguridad Social, son los siguientes:

Entidades	Examinados	Aprobados	Devueltos
INSS	470	409	61
INSALUD	57	34	23
INSERSO	297	226	71
ISM	22	22	—
Tesorería General	456	320	136
TOTALES	1.302	1.011	291

El resultado de los 876 expedientes elevados al Grupo de Trabajo es el siguiente:

Entidades	Examinados	Aprobados	Devueltos
INSS	274	262	12
INSALUD	34	26	8
INSERSO	226	167	59
ISM	22	22	—
Tesorería General	320	164	156
TOTALES	876	641	235

A la Comisión han sido sometidos 582 expedientes, con el resultado siguiente:

Entidades	Examinados	Aprobados	Devueltos
INSS	262	260	2
INSALUD	20	20	—
INSERSO	147	147	—
ISM	22	22	—
Tesorería General	131	129	2
TOTALES	582	578	4

c) Por Entidades, la situación actual de los procesos de conciliación de cuentas es la siguiente:

INSTITUTO NACIONAL DE LA SEGURIDAD SOCIAL

Con el Instituto Nacional de Servicios Sociales y con el Instituto Social de la Marina se han ultimado los traba-

jos, existiendo entre las cuentas de estos Organismos plena conformidad, tanto en los Servicios Centrales como en todas las Direcciones Provinciales.

Con el Instituto Nacional de la Salud existen partidas pendientes de análisis y conciliación en Servicios Centrales y en las provincias de Alava, Castellón, La Coruña, Granada y Lugo.

Con la Tesorería General de la Seguridad Social hay diferencias pendientes de conciliar en las Direcciones Provinciales de Avila, Castellón, Cádiz, La Coruña, Granada, Santa Cruz de Tenerife, Toledo, Valencia y Ceuta.

Asimismo, existen diferencias pendientes de regularizar con la Tesorería General en Servicios Centrales, procediendo las partidas más significativas de los años 1979 y 1980.

INSTITUTO NACIONAL DE LA SALUD

a) Gestión directa

En este Instituto debe destacarse por su volumen, trascendencia y dificultades que presentan los trabajos, las operaciones de conciliación y depuración de las «Cuentas de relación entre Entidades».

Para ultimar estos procesos es indispensable la actuación coordinada del Instituto Nacional de la Salud con la Tesorería General de la Seguridad Social, ya que puede apreciarse que las cantidades que figuran en estas cuentas en el Balance del Instituto afectan casi exclusivamente a aquel Servicio Común.

De acuerdo con las informaciones facilitadas por las diversas Intervenciones, Central y Territoriales, es previsible que todas las operaciones estén terminadas en el actual ejercicio de 1987, siendo Madrid la provincia que presenta mayores dificultades y donde las diferencias de conciliación son las siguientes:

De 1981	21.601.432	D
De 1982	103.577.000	H
De 1983	314.520.794	D
De 1984	830.600.386	D
De 1985	373.002.444	D

En la contabilidad provincial se integran, además de la Dirección, 34 Administraciones de Centros y Servicios, algunos de ellos de volumen de operaciones tan considerable como La Paz, Ramón y Cajal, 1.º de Octubre, Puerta de Hierro, etc.

Recientemente ha sido autorizada por el Ministerio de Trabajo la contratación de 12 administrativos con los que se han integrado equipos de dedicación exclusiva a estos fines de depuración y conciliación de cuentas, que trabajando coordinadamente con los que de forma paralela se han constituido en las Intervenciones Central y Territorial de la Tesorería (sin perjuicio de las actividades que al respecto han venido realizándose por los propios Cen-

tros y la Intervención Territorial) permitirán el cumplimiento del objetivo propuesto.

Con la finalidad indicada en párrafos anteriores, ha sido autorizada la contratación de 10 administrativos en las Direcciones Provinciales siguientes:

Alicante	2
Guipúzcoa	2
Las Palmas	2
Valencia	4

b) Gestión transferida

Cataluña

A partir de 1982 se vienen realizando remesas de fondos, es decir, libramientos con cargo a los créditos del Presupuesto de gastos del Instituto Nacional de la Salud.

Al final de cada ejercicio se interesó de los correspondientes Organos de la Generalidad la remisión de la documentación contable correspondiente: balances, cuentas de gestión y de liquidación de presupuestos, etc.

Pese a todas las gestiones realizadas, no se ha conseguido aquella documentación, por lo que los ejercicios se han venido cerrando haciendo figurar como conceptos únicos en las cuentas de gestión el importe de las remesas efectuadas según los Presupuestos aprobados.

Andalucía

Las operaciones contables posteriores a 31 de diciembre de 1984, fecha en que se materializó la transferencia de la gestión a esta Comunidad Autónoma, se han seguido realizando por la Intervención Central del Instituto Nacional de la Salud, confeccionándose los balances mensuales y los resúmenes de las ocho provincias andaluzas.

En síntesis, se realizan, con carácter general, las mismas actuaciones que en las provincias de gestión directa, presentándose problemas similares de necesidad de conciliación de cuentas con la Tesorería de la Seguridad Social que exigen la actuación conjunta de las dos Entidades.

Dada la situación actual de los procesos, puede decirse que estarán ultimados en el actual ejercicio, siendo Cádiz y Málaga las provincias donde los trabajos ofrecen mayores dificultades.

INSTITUTO NACIONAL DE SERVICIOS SOCIALES

En esta Entidad Gestora se terminarán los trabajos de depuración y conciliación de cuentas en el actual ejercicio, por lo que respecta a las provincias de gestión directa del Instituto Nacional de Servicios Sociales.

En cuanto a las Comunidades a las que ha sido transferida la gestión de las funciones de la Entidad Gestora,

a pesar de las reiteradas reclamaciones, la respuesta obtenida ha sido muy irregular: Cataluña y la Comunidad de Valencia, Canarias y Galicia solamente se ha obtenido información parcial de algunas provincias.

INSTITUTO SOCIAL DE LA MARINA

Como en las demás Entidades Gestoras, la necesidad de conciliación se limita casi exclusivamente a la Tesorería de la Seguridad Social.

En relación con lo expuesto, se han analizado y establecido todas las diferencias con el Servicio Común, tanto a nivel Central como en todas las Direcciones Provinciales, restando únicamente la conformidad de la Tesorería para efectuar las correspondientes regularizaciones.

Las mayores dificultades surgieron en las cuentas del ejercicio de 1982, como consecuencia de errores de aplicación que han obligado a un análisis o revisión de todas las operaciones del citado ejercicio, estableciéndose los saldos reales de las cuentas y con ellos un Balance real. Estas operaciones están prácticamente terminadas a reserva sólo de mínimas comprobaciones.

TESORERIA GENERAL DE LA SEGURIDAD SOCIAL

En este Servicio Común se trabaja intensamente en las tareas de conciliación y depuración de cuentas, debiendo tenerse en cuenta que es el Organismo que canaliza y registra todas las operaciones de ingresos y pagos del Sistema.

El hecho indudable del retraso de su contabilidad en relación con las demás Entidades hace que inexorablemente luzcan en este Servicio Común, como se expone en los apartados anteriores de este informe, la práctica totalidad de las diferencias de conciliación, ya que en las operaciones anuales de cierre prevalecen los datos de las Entidades que las efectuaron con anterioridad.

Para acelerar y potenciar los trabajos se han contratado los siguientes funcionarios, para la formación de equipos con dedicación exclusiva a los mismos, al igual que paralelamente se ha hecho en el Instituto Nacional de la Salud:

Intervención Central	6
Intervenciones Territoriales:	
— Madrid	12
— Avila	2
— Barcelona	3
— Las Palmas	2
— Santa Cruz de Tenerife	2
— Zamora	1

La aprobación de la nueva estructura de la Intervención General de la Seguridad Social (OM de 25 de noviembre de 1986) permitirá, asimismo, además de abordar la imprescindible y compleja tarea de aplicar el nuevo Plan

General de Contabilidad del Sistema de la Seguridad Social, adaptado al Plan General de Contabilidad Pública, la formación en breve plazo, de un equipo integrado por funcionarios cualificados para el seguimiento, coordinación e impulso de los trabajos de depuración, conciliación y, en general, formación y rendición de cuentas.

Finalmente, no puede ignorarse un aspecto de importancia capital: el tratamiento informatizado de la documentación recaudatoria.

Para que el registro contable de las operaciones sea puntual, es decir para que no se produzcan retrasos que necesariamente obligan a un cierre de ejercicio, y correlativa formación de cuentas, precitado y sin tiempo para las necesarias operaciones de análisis y ajuste, ante la necesidad de tramitar aquellas cuentas en unos plazos determinados para su presentación al Parlamento, es preciso que la documentación recaudatoria se procese también puntualmente, de manera que la documentación contable, obtenida de aquel tratamiento, sea facilitada a las Intervenciones del Sistema en plazos razonables de manera que se posibilite el indicado trabajo de análisis y ajuste, evitándose los retrasos que se han experimentado en los últimos años, especialmente graves en Madrid y Barcelona.

Debe hacerse constar, en relación con lo anterior, que estos procesos están en vías de normalización, lo que autoriza a pensar que el cierre del ejercicio de 1986 pueda realizarse con tiempo suficiente para una correcta formación de cuentas de ese año y una intensificación del proceso de conciliación de los correspondientes a ejercicios anteriores.

El Tribunal de Cuentas demandará a la Comisión creada por Resolución de 7 de diciembre de 1984 a través de su Presidente, el señor Secretario General para la Seguridad Social, el envío de los expedientes completos aprobados por la misma, para su análisis y, en su caso, toma en consideración de las rectificaciones acordadas, en orden a incluir un Capítulo especial en nuestros Informes a esas Cortes Generales a partir del correspondiente al ejercicio 1984, sobre esta trascendental tarea, en la esperanza, que compartimos con aquélla, de poder ofrecer las Cuentas y Balances del año 1986 fundamentalmente saneadas y las de 1987 ya reflejando en plenitud la situación económica real de la Seguridad Social.

En relación con el punto final del Acuerdo de la Comisión Mixta, referido a «las cuentas de disponibilidades para corregir las duplicidades de saldos (en entidades financieras) entre aquellas Entidades Gestoras y la Tesorería General de 1981», debemos señalar que la Intervención General de la Seguridad Social emitió la Circular 8/1985, de 4 de diciembre (anexo núm. 3) con vigencia a partir de 1-1-86 que, debidamente cumplida, corregirá definitivamente el cómputo duplicado de saldos financieros que ha venido registrándose en el sistema contable hasta diciembre de 1985. Por tanto, seguirá repitiéndose esa inexactitud en los Balances de los años siguientes al citado por el Acuerdo —1981— hasta el del precitado 1985.

En los sucesivos Informes elevados a esas Cortes a partir del relativo a las Cuentas de 1981, hemos recogido esa

anomalía, con la observación de tratarse de datos parciales, ya que por la carencia documental en este campo no todas las provincias y la Tesorería General pudieron ser contrastadas debidamente. En consecuencia los datos reseñados a continuación sólo expresan el agregado de Centros de gasto por provincias que nos han permitido establecer con certeza la incorrección de las Cuentas de Tesorería del Balance, por las cifras en ellos consignadas, que, por tanto, tienen el carácter de mínimas en el exceso de disponibilidades financieras al 31 de diciembre de cada año.

Madrid, 13 de mayo de 1987.—El Presidente del Tribunal de Cuentas, **José María Fernández Pirla**.

251/000042

En cumplimiento de lo dispuesto en el artículo 97 del Reglamento de la Cámara, se ordena la publicación en el BOLETÍN OFICIAL DE LAS CORTES GENERALES del Informe sobre la Empresa Nacional de Fertilizantes, elaborado por el Tribunal de Cuentas y aprobado sin modificaciones por la Comisión Mixta para las relaciones con el Tribunal de Cuentas, al no haberse presentado propuestas de Resolución sobre el mismo (251/000042).

Palacio del Congreso de los Diputados, 17 de febrero de 1988.—P. D., El Secretario General del Congreso de los Diputados, **Luis María Cazorla Prieto**.

INFORME DEDUCIDO DE LA FISCALIZACIÓN SELECTIVA «IN SITU», REALIZADA POR EL TRIBUNAL DE CUENTAS A LA EMPRESA NACIONAL DE FERTILIZANTES, SOCIEDAD ANÓNIMA (ENFERSA), EN BASE A LAS CUENTAS RENDIDAS DE LOS EJERCICIOS DE 1981, 1982, 1983 y 1984

EL PLENO DEL TRIBUNAL DE CUENTAS, en el ejercicio de su función fiscalizadora establecida en los artículos 2.a) y 21.3 a) de la Ley Orgánica 2/1982, de 12 de mayo, y a tenor de lo dispuesto por los artículos 9.1, 11.b), 12 y 14.1 de la misma disposición, en relación con los resultados de la fiscalización selectiva «in situ» realizada a la Sociedad Estatal Empresa Nacional de Fertilizantes, Sociedad Anónima (ENFERSA), en base a las cuentas rendidas de los ejercicios de 1981, 1982, 1983 y 1984,

HA ACORDADO, en sesión celebrada el día 13 de julio del corriente año, elevar

A LAS CORTES GENERALES

el presente INFORME y su publicación en el «Boletín Oficial del Estado», relativo a los resultados de la fiscalización selectiva de la Sociedad Estatal Empresa Nacional de Fertilizantes, S. A.

I. ANTECEDENTES Y SU CONSIDERACION

1. Aspectos generales

La Empresa Nacional de Fertilizantes, Sociedad Anónima (ENFERSA), se constituyó en Madrid el día 4 de julio de 1973. La eficacia de los acuerdos de constitución de la Sociedad quedaba sujeta al cumplimiento de la condición previa de que se obtuvieran los beneficios fiscales que, según la legislación vigente en aquellos momentos, se concedían como estímulo a la concentración de empresas industriales. Con fecha 22 de noviembre de 1973, la mencionada condición suspensiva quedó cumplida al dictarse la Orden Ministerial del Departamento de Hacienda por la que se le reconocían a ENFERSA los beneficios solicitados, La Sociedad, una vez formalizados todos los trámites requeridos para su constitución, inicia su actividad el día 1 de enero de 1974.

ENFERSA se constituyó en cumplimiento de lo dispuesto en el Decreto 3101/1972, de 2 de noviembre. En él se autorizaba al Instituto Nacional de Industria a la creación de una empresa en la que se concentrarían las actividades de producción de fertilizantes, las cuales se venían desarrollando hasta entonces, con carácter de secundarias, en otras empresas del Instituto, Las Sociedades que aportaban parte de sus plantas industriales, precisamente las dedicadas a la producción de abonos, para integrarse en la nueva Sociedad eran: Refinerías de Petróleos de Escombreras, S. A., Empresa Nacional Siderúrgica, S. A. y Empresa Nacional Calvo Sotelo de combustibles y lubricantes. Con anterioridad a este proceso de concentración, las plantas de producción de abonos, situadas en Puentes de García Rodríguez (La Coruña), propiedad de la Empresa Nacional de Electricidad, S. A., se habían transferido a la Empresa Nacional Calvo Sotelo, de donde pasaron a formar parte de ENFERSA.

El capital social en el momento de la constitución ascendía a 2.000 millones de pesetas. A fin del año 1984 éste era de 4.825 millones de pesetas. Su único accionista era el Instituto Nacional de Industria.

ENFERSA tiene su sede social y oficinas centrales en Madrid, y los centros de producción están situados en Avilés (Asturias), Cartagena (Murcia), Puentes de García Rodríguez (La Coruña) y Puertollano (Ciudad Real). También tiene almacenes en Zaragoza, Sevilla, Pancorbo (Burgos), Manzanares (Ciudad Real), El Provencio (Cuenca), Pobladura del Valle (Zamora) y Rábade (Lugo).

Su objeto social es la fabricación, adquisición, distribución y venta de fertilizantes y de todos aquellos pro-

ductos que constituyen o pueden constituir sus materias primas, así como cualquier clase de subproductos que resulten de la elaboración de los mismos. También forma parte de su objeto social el estudio y desarrollo de investigaciones y demás actividades complementarias relacionadas con el sector de fertilizantes.

La Sociedad se dedica, como actividad principal, a la producción de fertilizantes nitrogenados, si bien recientemente ha diversificado su línea de productos introduciendo en ella los abonos compuestos por fosfatos y también los abonos complejos. Durante el año 1984 los productos más destacados obtenidos en las factorías de EN-FERSA han sido el amoníaco, el ácido sulfúrico y el ácido nítrico, en cuanto a componentes, así como una amplia gama de abonos nitrogenados, superfosfatos, fosfatos y abonos complejos de diversa graduación. También ha prestado servicios de asesoramiento técnico a las explotaciones agrarias y ha realizado actividades de investigación en materia de fertilizantes.

2. Sobre las principales magnitudes económicas y financieras

El inmovilizado material bruto ha aumentado en un 21 por ciento, mientras que la amortización acumulada del mismo lo ha hecho en un 40 por ciento, aproximadamente. Como consecuencia de las variaciones experimentadas en estas cuentas, el valor del inmovilizado material neto se ha reducido en 251 millones de pesetas. Ello significa que las nuevas aportaciones y reposiciones incorporadas a los activos materiales fueron de menor cuantía que la depreciación contable experimentada por los mismos. La Sociedad ha experimentado así una cierta descapitalización en su equipo productivo. Parece que esta tendencia decreciente del inmovilizado va a cambiar de sentido en el futuro con la entrada en vigor del Plan de Reconversión del sector de fertilizantes, que prevé la realización de inversiones importantes en la planta industrial y en los medios productivos de la Sociedad.

El capital de trabajo, circulante neto, ha aumentado normalmente en un 3,3 por ciento. La estructura de uno de los componentes de esta variable, el activo circulante, no ha evolucionado en este período de forma equilibrada, puesto que se ha materializado, con preferencia, en las rúbricas correspondientes a existencias y clientes. Estos dos componentes constituían el 96,2 por ciento de la cifra de activo circulante total en el año de 1984. De forma correlativa, la tesorería de la Sociedad ha ido disminuyendo porcentualmente, con cesión de su importancia relativa en el activo circulante total.

Por lo que respecta a los componentes del neto patrimonial de la Sociedad, es de señalar que las reservas legales se elevaban en el año 1984 a 520 millones de pesetas, y se han mantenido en esta misma cifra desde el año 1982. En el año de 1984 no alcanzaban el límite superior establecido para ellas en el artículo 106 de la Ley de Régimen Jurídico de las Sociedades Anónimas, circunstancia que la Sociedad ha de tomar en consideración en caso

de producirse beneficios en ejercicios futuros, a efectos de practicar una distribución adecuada de los mismos.

Los fondos autogenerados por la Entidad han tenido una evolución temporal errática, a causa de la incidencia que han ejercido sobre ellos los resultados económicos de cada ejercicio. El máximo se ha registrado en el año de 1981, con 1.665 millones de pesetas, y el mínimo en el de 1983, con 74 millones de pesetas y signo negativo. La evolución de estos fondos con fuertes oscilaciones, sin tendencia definida, ha condicionado la política de inversiones y reposiciones seguida por la Empresa durante los años fiscalizados.

Por lo que respecta al volumen de negocios, la facturación en el período fiscalizado aumentó en el 43,4 por ciento. El incremento interanual más importante fue el del ejercicio de 1984, que alcanzó un 22,6 por ciento, aproximadamente. Como los precios de venta autorizados por la Administración aumentaron, en valores medios no ponderados, en un 36 por ciento, aproximadamente, los incrementos de facturación tuvieron su origen, de manera más destacada, en la repercusión de las variaciones de los precios de los productos vendidos, y en grado mucho menor en los incrementos experimentados por la cifra de ventas en términos físicos.

En el año de 1984 el valor añadido generado por la Sociedad se elevaba a unos 7.898 millones de pesetas, que suponían aproximadamente el 25,9 por ciento de la cifra de ventas del ejercicio. Ello muestra la elevada sensibilidad que registra este sector ante las variaciones de los precios de adquisición de las materias primas, de la energía, etcétera. La cifra de ventas por empleado fue, en este mismo año, de 16,7 millones de pesetas, la del valor añadido de 4,3 millones de pesetas y sus variaciones con respecto al año de 1981 fueron del 55,4 por ciento y del 30,3 por ciento, respectivamente.

Los ingresos financieros han ido disminuyendo continuamente desde el año 1981 al de 1984, y han pasado en dicho período de 134,3 millones de pesetas a 4,1 millones de pesetas anuales. En el año de 1981 representaban aproximadamente el 63,3 por ciento de los resultados obtenidos en el ejercicio, mientras que en el de 1984 apenas suponían el 2,8 por ciento de los mismos. Esta tendencia decreciente se debe, como ya se ha indicado, a que la Sociedad ha ido disminuyendo sus disponibilidades líquidas, de forma que éstas eran en el año de 1984 aproximadamente del orden del 20 por ciento de las existentes en el año de 1981.

Los gastos financieros aumentaron en el período fiscalizado en un 45,6 por ciento aproximadamente, como consecuencia lógica de la forma en que se financiaron las pérdidas registradas en los años de 1982 y 1983. Esta variable representó en el año de 1984, aproximadamente, el 5,8 por ciento de la cifra de ventas anuales. Según se indica en la memoria del Plan de Reconversión para el sector de fertilizantes, la media sectorial de los costes financieros se elevaba, aproximadamente, al 15 por ciento de la cifra de las ventas. En el mismo documento se fija, como objetivo a cumplir al término del Plan, que los gastos financieros sean del orden del 5 por ciento de la cifra de las ven-

tas. La consecución de dicho objetivo se considera factible para ENFERSA, a la vista de los datos expuestos anteriormente.

La plantilla de personal en activo de la Sociedad era, a 31 de diciembre de 1981, de 1.963 empleados, mientras que a 31 de diciembre de 1984 era de 1.788 empleados. La disminución neta de empleo durante el período considerado fue de 175 puestos de trabajo, aproximadamente el 8,9 por ciento de la plantilla inicial. El gasto medio por empleado pasó de 1,86 millones de pesetas en el año 1981 a 2,62 millones de pesetas en el de 1984. Se registró, por tanto, un incremento del 40,8 por ciento. En el gasto medio por empleado están incluidos los distintos conceptos de retribución, las cuotas de la Seguridad Social correspondientes a la Empresa, el importe de los transportes del personal y los restantes gastos sociales voluntarios. La retribución media percibida por empleado fue de 1,23 millones de pesetas en el año 1981 y en el de 1984 de 1,79 millones de pesetas, habiendo experimentado un incremento del 45,5 por ciento.

Finalmente, por lo que respecta a la producción obtenida en términos físicos, como los distintos fertilizantes elaborados por la Sociedad constituyen una gama de productos heterogéneos en los que las comparaciones interanuales de las cantidades fabricadas serían confusas y poco representativas, se utiliza como instrumento uniforme de medida de la actividad productiva de la Sociedad, la cantidad de toneladas métricas de nitrógeno transformadas anualmente en fertilizantes, que fueron de 346.000 en el año 1981 y de 343.400 en el de 1984. La producción de amoníaco también se redujo en un 4 por ciento aproximadamente del año 1981 al de 1984.

3. Sobre otros informes de auditoría que se refieren a la Sociedad

Durante los años correspondientes al período fiscalizado, los estados financieros de la Sociedad han sido verificados por una empresa privada de auditoría externa.

La opinión de dichos auditores, referida a los estados financieros del año 1981, era que éstos representaban adecuadamente la situación económico-financiera de la Sociedad. Ponían de manifiesto igualmente la situación de incertidumbre en que ellos estimaban que se encontraba la concesión de un crédito presupuestario a favor de ENFERSA, que formaba parte de la subvención oficial otorgada a la explotación, pues se estaba tramitando el expediente de suplemento de crédito preceptivo para su dotación. La incertidumbre sobre el buen fin de la tramitación del crédito citado quedó resuelta, de conformidad, durante el año siguiente.

Con respecto a los estados financieros de los años de 1982 y 1983, manifestaban su representatividad adecuada, sin salvedades ni excepciones de ningún tipo.

En cuanto a la opinión emitida sobre los estados financieros del año 1984, era ésta de representatividad razonable, si bien añadían textualmente:

«Dado que el ejercicio anual de la Compañía termina en medio de la principal campaña agrícola y que la Compañía contabiliza sus ventas cuando sus clientes aceptan su facturación, un retraso o adelanto en dicha campaña, juntamente con factores de conveniencia para las partes, pueden afectar significativamente a la distribución entre ejercicios de las ventas totales de la campaña y, por lo tanto, a los resultados de un año y a la comparabilidad con los del anterior.»

También se indicaba, en el apartado de hechos sucedidos con posterioridad al cierre de la auditoría, la posible incidencia que podría tener la aprobación del Plan de Reconversión del sector de fertilizantes en la pérdida de valor de ciertos activos que formaban parte de las plantas productivas de las factorías de Avilés y Puentes de García Rodríguez, ya que éstos se podrían ver afectados por el cese de las mismas en sus funciones y en sus aplicaciones productivas.

4. Sobre el control interno

La actividad empresarial de la Sociedad está sujeta a la influencia de una serie muy variada de factores y circunstancias que requieren en ella la existencia de un esquema desarrollado del sistema de control interno, a fin de que la gestión pueda ser ordenada y eficiente.

Entre los factores a considerar figuran: a) El elevado número de transacciones que se realizan anualmente en un mercado de gran amplitud territorial y la gran dispersión geográfica que existe en el emplazamiento de los centros de producción, almacenamiento y distribución de la Empresa; b) La existencia de varios convenios colectivos distintos, aplicados de manera simultánea en los centros de trabajo; c) La existencia de plantas productivas de actividad continua atendidas por turnos rotativos de trabajo durante 24 horas; d) La realización de operaciones de adquisición de materiales para mantenimiento, reposición y conservación de equipos productivos, descentralizadas por factorías; e) La conveniencia de practicar un mantenimiento preventivo adecuado en las plantas industriales, que atribuye mayor capacidad de decisión a los centros de producción donde radican tales instalaciones; f) La incidencia que tiene en la actividad empresarial el hecho de que los precios de venta de los fertilizantes lo sean en calidad de en «almacén del comprador», porque trasladan a ENFERSA gran parte de la problemática de la ejecución del transporte de las ventas o, en su defecto, de su compensación, y g) La existencia de cantidades elevadas de productos y materiales en almacén, con importantes oscilaciones estacionales.

Pero es de señalar además la existencia de dos áreas concretas de gestión en las que la situación del control interno presenta problemas de mayor entidad. En primer lugar figura la de las cuentas de relaciones con terceros (clientes, deudores por operaciones de tráfico, proveedores y acreedores). Se considera que durante el período al

que se extiende la presente fiscalización no se efectuaban suficientes operaciones periódicas de confirmación de saldos, ni quedaban evidencias documentales adecuadas de las operaciones realizadas para ajustar a la realidad en los registros contables las diferencias que se habían puesto de manifiesto en la conciliación de los mismos. En segundo lugar, hay que señalar las dificultades que presenta el tratamiento de las cuentas de existencias. Estas muestran insuficiencias formales en cuanto que los inventarios parciales de cada centro de producción no están normalizados, los documentos anejos justificativos (actas de recuento, levantamientos topográficos de medición, etcétera) no figuran en todos ellos e incluso, en ocasiones, carecen de la firma de los responsables de esta función.

También existen otras limitaciones en la gestión habitual de estas cuentas. Se trata del margen de precisión que contienen las evaluaciones de existencias que figuran en los inventarios. Por la propia naturaleza física de algunos de los productos medios, que a veces se almacenan a granel, las mediciones y verificaciones cuantitativas están sometidas a márgenes de error e incertidumbres estimativas apreciables, aun para expertos en la materia. Por ello, los resultados de los recuentos periódicos deben estar documentados suficientemente con los medios empleados en la evaluación, a fin de que se pueda comprobar la razonabilidad de las cifras obtenidas.

Por otra parte, el control interno contable se debe orientar no sólo a la verificación de la exactitud de los registros contables y a su adecuación al Plan General de Contabilidad, sino a la comprobación de la existencia de documentos que justifiquen las transacciones realizadas y a que éstos sean accesibles en tiempo razonable en los archivos, pues en este último aspecto se han advertido anomalías significativas.

El plan de cuentas de la Entidad se desarrolla mediante tratamiento informático, utilizando un conjunto específico de programas normalizados que cubre los campos de actuación financiero, contable, de nóminas, de cálculo de costes, de análisis de gestión, etc. Estas aplicaciones de informática están insuficientemente aprovechadas en cuanto a sus posibilidades y no existen controles adecuados para comprobar la fiabilidad de todos los listados editados, dándose la circunstancia de que, en ocasiones, los registros contables introducidos como corrección de errores lo que hacen es eliminar por programa el dato original erróneo y degradan, por tanto, la información contable que existía con anterioridad. Situación que se ha observado en la elaboración de los diarios de ventas.

También es de señalar que en el área de actividad de la facturación de las ventas no quedan suficientes antecedentes documentales escritos que permitan, en ciertos casos, identificar la persona que autoriza las modificaciones a las condiciones ordinarias de éstas (abonos, intereses por pronto pago, incentivos, etc.). Actualmente el conocimiento final de estas excepciones al régimen común recae sobre la Dirección General, a la que llega listado periódico de condiciones especiales en ventas. Pero obviamente tales controles masivos, ejecutados a un nivel jerárquico elevado y único, comportan evidentes riesgos,

por lo que debería reconsiderarse tal procedimiento. Podría efectuarse mediante la delegación de estas facultades en otros niveles orgánicos inferiores, según el tipo de transacciones o su cuantía, pero en todo caso es necesario que siempre quede constancia de la identidad de quien autoriza tales operaciones.

Por último, la Sociedad no dispone de un plan de organización recogido en normas que regulen el funcionamiento de la Entidad en su conjunto, sino que cuenta con instrucciones específicas aplicables a casos concretos, tales como inversiones, adquisiciones, contratación de personal, justificación de gastos de viajes, ejecución de proyectos, etc. Es necesario que se actualice el organigrama de la Sociedad, que se establezcan las funciones y competencias de sus distintos escalones orgánicos y que se ordene, actualice y unifique la diversidad de instrucciones en vigor.

5. Sobre la representatividad de los estados financieros

Dado el carácter selectivo de la fiscalización realizada, se han elegido para estudio aquellas cuentas que ofrecían mayor significación en la representación de la situación económico-financiera de la Sociedad, y se han efectuado en ellas diversas pruebas de auditoría «in situ» que, de conformidad con los principios generalmente aceptados, han permitido deducir las consideraciones que se exponen a continuación.

Las investigaciones se han realizado a partir de los Balances y Cuentas de Explotación, de Resultados Extraordinarios y de Pérdidas y Ganancias rendidos por la Sociedad, correspondientes a los años de 1981 a 1984, ambos inclusive.

5.1. Cuentas de Balance

5.1.1. Sobre las cuentas de inmovilizado

La investigación sobre las cuentas correspondientes al inmovilizado material se ha extendido a la verificación de los documentos contables justificativos de los movimientos de altas y bajas registrados en las cuentas referidas durante el período fiscalizado. Las altas alcanzaron la cifra de 4.639 millones de pesetas y las bajas la de 452 millones de pesetas.

Se ha procedido, en primer lugar, al estudio de los procedimientos establecidos por la Sociedad para la ejecución de sus proyectos de inversión en inmovilizado material, así como a la verificación del cumplimiento de los mismos. Se ha investigado también la existencia de bases documentales suficientes en las que conste el reconocimiento de la necesidad y oportunidad de la inversión, su inclusión en los Programas de Actuación, Inversiones y Financiación (PAIF) autorizados a la Sociedad, su aprobación por el departamento competente, la promoción de las ofertas, la selección y designación del adjudicatario y,

tral ni en los almacenes. Los cobros se ingresaban, con carácter general, en cuentas bancarias y los pagos se realizaban mediante la expedición de talones nominativos, con dos firmas mancomunadas. Los arqueos de caja se documentaban con sus actas correspondientes.

b) La técnica de conciliación de cuentas bancarias que se utilizaba no correspondía a la generalmente aplicada. Se efectuaba por los valores integrados o conjuntos de las cuentas domiciliadas en cada entidad bancaria (agencia, oficina, sucursal, etc.) y no por los de cada una de las distintas cuentas abiertas en cada entidad. Ello conducía también a una insuficiente llevanza de los libros auxiliares correspondientes a las cuentas bancarias. En el orden interno, el uso de tales técnicas implica que las operaciones de conciliación sean innecesariamente laboriosas e inseguras.

El saldo de la caja de la oficina Central era, a fin del año 1984, de 910.000 pesetas. Esta cifra se considera excesiva para las transacciones ordinarias de la Sociedad y, en ocasiones, tal volumen en cuentas de fondos líquidos se podría originar por la existencia en caja de recibos de anticipos para gastos de viajes y otras atenciones, pendientes de justificación.

c) La Sociedad tiene abiertas 38 cuentas bancarias diferentes, de las que 22 cuentas correspondían a la Central. Por razones de control interno y simplificación administrativa, se debe reconsiderar la oportunidad de mantener abiertas tan elevado número de cuentas. Igualmente se deben actualizar los poderes de quienes las manejan, para confirmar, ante las entidades financieras, que continúan prestando servicio a la Sociedad.

d) Se ha advertido la existencia de retrasos apreciables entre la fecha de contabilización de operaciones ordenadas a los bancos y la de expedición del documento de mandato a dichas entidades, retraso que se debe en parte a que la Sociedad registra dichas operaciones en base al documento bancario en el que se le comunica el cumplimiento de lo ordenado.

e) La Sociedad tiene domiciliadas en el Banco Exterior de España 8 tarjetas de crédito para uso de directivos. En los talones de cargo que justifican los gastos efectuados, los titulares de las mismas hacen constar el carácter de aquéllos. Sin embargo, se ha advertido que en algunas ocasiones las anotaciones relativas a la naturaleza del gasto son de contenido explicativo insuficiente, o bien no consta en ellas firma, visado o autorización del titular. Se recomienda a la Sociedad, en consecuencia, que se le preste la máxima atención al cumplimiento estricto y, en todo caso, de los aspectos formales inherentes a la explicación y justificación de estos gastos, que por su carácter tan particular deben gozar de una transparencia plena.

5.1.4. De las cuentas de financiación básica

El capital social fundacional era de 2.000 millones de pesetas. Se han efectuado diversas ampliaciones del mismo, que han sido totalmente suscritas y desembolsadas

por el Instituto Nacional de Industria. El calendario de ampliaciones ha sido el siguiente: 600 millones en 1982, 1.225 millones en 1983 y 1.000 millones de pesetas e 1984.

En el año 1982 la Sociedad aumentó su reserva legal en 310,2 millones de pesetas, hasta alcanzar el límite establecido por el artículo 106 de la Ley de Régimen Jurídico de las Sociedades Anónimas. Este incremento en las reservas estaba constituido por la incorporación de 21,2 millones de pesetas de los resultados del ejercicio anterior y de 289 millones de pesetas procedentes de la regularización autorizada por el Decreto 117/1973 y de conformidad con lo establecido por la Ley 61/1978, disposición transitoria 6.ª, sobre destino de dichas cuentas. La reserva voluntaria aumentó este mismo año en 205 millones de pesetas, de los que 31 millones de pesetas correspondían a resultados del ejercicio anterior no distribuidos y 174 millones de pesetas a reservas procedentes de regularización.

El neto patrimonial social en el año 1984 superaba al inmovilizado neto en unos 400 millones de pesetas, mientras que en el año 1981 éste era superior al neto patrimonial en 1.385 millones de pesetas. Ello pone de manifiesto la mejora en la financiación propia realizada por los accionistas durante el período y explica la menor presión que sobre los resultados han ejercido los gastos financieros derivados de los pasivos a medio y largo plazo.

Estos pasivos, que han descendido de 1981 a 1984 en 1.523 millones de pesetas, estaban constituidos, al 31 de diciembre de 1984, por 4.856 millones de pesetas de préstamos del Instituto Nacional de Industria, 265 millones de pesetas de préstamos concedidos por entidades bancarias y 315 millones de pesetas de acreedores diversos.

Del examen de estas cuentas no se han deducido observaciones que merezcan ser mencionadas.

5.1.5. De las cuentas de deuda a corto plazo

A 31 de diciembre de 1984 estas cuentas presentaban un saldo de 9.339 millones de pesetas. Sus componentes más importantes eran las cuentas de «Proveedores y acreedores», con un saldo de 4.308 millones de pesetas, las de «Préstamos recibidos» de entidades financieras, con un saldo de 4.055 millones de pesetas, las de «Entidades Públicas acreedoras», con un saldo de 618 millones de pesetas y, por último, las de «Efectos comerciales a pagar», con un saldo de 355 millones de pesetas.

Para investigar las cuentas de proveedores y acreedores se ha seleccionado una muestra aleatoria de sus titulares, a los que se les ha dirigido circulares de confirmación de saldos. La cobertura de la muestra ha sido del 57 por ciento del total de los saldos de proveedores y del 54 por ciento del total de los saldos de acreedores.

Del análisis efectuado se han deducido las siguientes observaciones:

a) En la factoría de Avilés se abonaban las cuentas de proveedores sin que, en ocasiones, los bienes o servicios

adquiridos hubiesen sido recibidos aún en ella, de conformidad (se han observado 14 operaciones de este tipo, por un importe de 7,6 millones de pesetas). En la de Puerto Llano, por el contrario, el importe de servicios prestados y recibidos de conformidad, antes del final de un ejercicio, se ha abonado en la cuenta correspondiente en el siguiente (se han observado ocho operaciones de este tipo, por importe de 1,2 millones de pesetas).

b) Por lo que respecta a los registros contables de «Proveedores, facturas pendientes de recibir o de formalizar», se ha observado que los criterios seguidos para determinar las cantidades que se abonaban en ellos eran razonables y estaban basadas en una estimación adecuada del precio de los bienes adquiridos. Igualmente se ha comprobado que el pago por la oficina Central de ciertas facturas no ha comportado la subsiguiente anulación de los registros correlativos de facturas pendientes en la factoría receptora del bien o servicio (tal es el caso de gastos de portes de amoniaco en la de Puentes de García Rodríguez, por 6,8 millones de pesetas) y que también se han utilizado estas rúbricas para cargar en ellas, indebidamente, el importe de anticipos a proveedores que se consideraban no recuperables (caso registrado en Cartagena). Estos hechos ponen de manifiesto una cierta falta de generalidad y debilidad en el sistema de control interno.

c) La cuenta de «Préstamos a corto plazo» está constituida por el registro de las operaciones de crédito convenidas con entidades financieras y formalizadas en póliza o escritura pública. El saldo mayor lo presentaba la cuenta del Banco Exterior de España, con 1.158 millones de pesetas, y el menor la cuenta del Banco Central, con 100 millones de pesetas. Los intereses convenidos oscilaban entre el 17 por ciento máximo y el 8,5 por ciento mínimo, y los más frecuentes estaban comprendidos entre el 13 y el 15 por ciento.

Del análisis de estas operaciones se ha deducido la existencia de dos de ellas insuficientemente contabilizadas. La primera consistía en que ENFERSA concertó un préstamo con el Banco de Vizcaya por un importe de 34 millones de pesetas, para pagar unas importaciones de amoniaco realizadas por medio del proveedor mejicano PEMEX. ENFERSA no abonó este importe a la cuenta de préstamos recibidos como le correspondía por naturaleza, sino que contabilizó la operación en cuentas de orden por considerar que se trataba, en una apreciación no adecuada, de un aval y no de un préstamo.

La segunda operación consistía en que ENFERSA contrató un préstamo con el Banco Exterior de España por un importe de 169,7 millones de pesetas, para financiar el 80 por ciento de una exportación de fertilizantes. Sin embargo, la Sociedad no contabilizó la contrapartida de los fondos recibidos del Banco como un crédito a la exportación, sino que la consideró como una aplicación de los pagarés que había recibido del importador, como compromiso del buen fin de la operación.

No se propone la correspondiente reclasificación y ajuste en estas operaciones debido a que, como lo eran a corto plazo, el tiempo transcurrido ha hecho decaer su ope-

ratividad, pero se ponen en conocimiento de ENFERSA a efectos de revisión del control interno contable y para evitar la repetición de situaciones análogas en el futuro.

Las cuentas de «Entidades Públicas acreedoras» contienen las liquidaciones de Seguridad Social y Tributos devengados y pendientes de ingreso. El saldo de la cuenta de «Efectos comerciales a pagar» fue hallado conforme.

5.1.6. Sobre las cuentas de ajuste por periodificación

La composición de estas cuentas, al 31 de diciembre de 1984, era la siguiente:

— Con saldo deudor figuraban la de «Pagos anticipados», por un importe de 257 millones de pesetas, la de «Intereses pagados por anticipado», por un importe de 128 millones de pesetas, y la de «Partidas pendientes de aplicación», por un importe de cuatro millones de pesetas.

— Con saldo acreedor figuraban la de «Pagos diferidos», por un importe de 336 millones de pesetas, la de «Previsión social complementaria», por un importe de 49 millones de pesetas, y la de «Intereses a pagar no vencidos», por un importe de 62 millones de pesetas.

Del análisis de estas cuentas se ha deducido que en el balance del ejercicio se incluían, bajo el concepto de ajustes por periodificación, algunas de ellas a las que la propia Sociedad, en sus listados de ordenador, había codificado y clasificado como cuentas de «Provisiones» y como «Otras cuentas corrientes no bancarias». Como la clasificación de tales cuentas en los registros auxiliares de la Sociedad era la adecuada a la naturaleza contable de su contenido, se le recomienda que, consecuentemente, mantenga esta misma clasificación en los estados financieros que documentan la rendición de cuentas de cada ejercicio, que formaliza de conformidad con lo establecido en la Ley General Presupuestaria.

En la cuenta de «Pagos anticipados», uno de los conceptos que la integra, de 168 millones de pesetas, correspondía a la contracción de gastos parciales y anticipados de transporte y fletes de ventas aún no realizadas. Se trata del coste del traslado de mercancías que se aproximan a los centros de recepción de los futuros clientes. Durante el ejercicio la Sociedad ha cargado, indebidamente, el importe de algunas de estas operaciones a la cuenta de «Proveedores, facturas pendientes de recibir o de formalizar», traspasando el valor conjunto de estas operaciones, a fin de año, mediante un cargo a la de «Pagos anticipados». El proceso contable descrito implica una cierta falta de claridad en la representatividad de los registros afectados, por lo que se debe evitar su reiteración.

También en la cuenta de «Pagos anticipados», la Sociedad registra las obligaciones nacidas de los contratos de «leasing» relativos a la utilización de equipos informáticos. Anualmente debe abonar a esta cuenta el importe correspondiente al canon de arrendamiento, pero por interpretación inadecuada de los términos del contrato se han abonado cantidades superiores a las debidas, con lo que se daría la circunstancia de que, al término de la ope-

ciento aproximadamente de la media alcanzada en el trienio anterior.

Del análisis de estas cuentas se ha deducido que en sus registros contables no hay soporte documental suficiente para probar de forma adecuada la razonabilidad del coste de producción de los bienes o elementos incorporados. Es necesario que se mejore el sistema de control interno que se aplicaba a las incorporaciones al inmovilizado.

6. Sobre el grado de cumplimiento de los Programas de Actuación, Inversiones y Financiación (PAIF)

En el presente apartado se evalúa la adecuación de las realizaciones efectivas de ENFERSA a las previsiones establecidas en los Programas de Actuación, Inversiones y Financiación (PAIF), relativos a los años a los que se refiere el presente Informe.*

Por lo que respecta a la evolución del inmovilizado material, se alcanzó un grado medio de cumplimiento del 40,9 por ciento, siendo el máximo el 49,5 por ciento en el año 1982 y el mínimo el 33 por ciento en el año 1981.

Las previsiones sobre la evolución del capital circulante o de trabajo tuvieron un cumplimiento muy irregular. En efecto, durante los años 1981, 1982 y 1984 las cifras reales fueron superiores, en valores medios, a las previstas en un 163 por ciento aproximadamente. Por el contrario, en el año 1983 la cifra real fue casi un 700 por ciento inferior a la prevista, como consecuencia de que las elevadas pérdidas registradas en el año de referencia fueron financiadas con fondos obtenidos a corto plazo.

Por lo que respecta a los orígenes de los fondos recibidos, es de señalar que todas las ampliaciones de capital programadas fueron suscritas y desembolsadas en su totalidad por el Instituto Nacional de Industria en la fecha prevista. También las dotaciones anuales de amortización efectivamente realizadas tuvieron desviaciones muy poco significativas con respecto a lo previsto, siendo éstas del orden del 2 por ciento por término medio.

Durante los años de 1981 y 1984 las desviaciones experimentadas por los resultados reales de dichos ejercicios con respecto a los previstos fueron muy poco significativas. No ocurrió lo mismo, sin embargo, en los años de 1982 y 1983, en los que las desviaciones fueron importantes. Se habían estimado unos beneficios para el bienio del orden de los 470 millones de pesetas y se registraron realmente unas pérdidas acumuladas de 1.600 millones de pesetas.

En las variables representativas del endeudamiento a medio y largo plazo se han registrado también desviaciones de cierta importancia. En los años de 1981, 1982 y 1984 el grado de cumplimiento medio de las correspondientes previsiones fue del 30 por ciento aproximadamente. En el año de 1983 la Sociedad tenía prevista una financiación ajena neta negativa de unos 30 millones de pesetas, pero sin embargo la financiación real neta en el mismo año se redujo en 488 millones de pesetas.

7. Sobre la eficiencia y economía de la Sociedad

Para evaluar la eficiencia y economía de una empresa es habitual comenzar por el análisis de los resultados de explotación. En la presente fiscalización no parece oportuno, sin embargo, la realización de dicho análisis, debido a la concurrencia de dos circunstancias muy particulares en el desarrollo de la actividad de la Sociedad. La primera de ellas es que los precios de venta de la gran mayoría de los productos elaborados por ENFERSA están sometidos al régimen de precios máximos autorizados por la Administración, habida cuenta del peso de los fertilizantes en la composición del coste de la producción agraria. La segunda de las circunstancias mencionadas es que el precio de coste de la producción de amoniaco para fertilizantes está subvencionado por la Administración desde el año 1980, con objeto de paliar en la medida de lo posible la incidencia negativa que ha podido tener en él la subida de los precios de los productos petrolíferos.

Los resultados de la explotación, en consecuencia, se han visto afectados por la incidencia de dos factores exógenos que han operado, respectivamente, por el lado de los ingresos y de los gastos, por lo que aquéllos no son en este caso un buen indicador del grado de eficiencia alcanzado.

Los desequilibrios y los problemas estructurales del sector de fertilizantes han sido causa de que las empresas del sector hayan obtenido durante los últimos años unos beneficios carentes de regularidad y generalmente negativos. Ello ha determinado también la necesidad de la reconversión industrial del sector, aprobada por Real Decreto número 295/1985, de 2 de febrero.

Los resultados acumulados de ENFERSA, durante el periodo fiscalizado, se elevaron a 1.244 millones de pesetas de pérdidas. En los años 1981 y 1984 se registraron unos beneficios acumulados de 357 millones de pesetas, y en los años 1982 y 1983 las pérdidas acumuladas se elevaron a 1.601 millones de pesetas.

Dadas las limitaciones que ofrece el análisis de los resultados, se presenta a continuación la evolución de otros indicadores, deducidos de los estados financieros de la Sociedad y que reflejan el comportamiento de ciertas áreas de la gestión social.

La relación entre el activo y el pasivo circulantes se ha ido reduciendo de manera sistemática durante el cuatrienio al que se extiende la presente fiscalización. Aunque el activo circulante se ha mantenido siempre con valores superiores al pasivo exigible a corto plazo, la evolución citada supone que la parte del activo realizable financiada con fondos de carácter permanente ha ido perdiendo importancia relativa. Ello ha implicado la aparición de desequilibrios financieros y tensiones de tesorería que, en este caso, se han manifestado en parte en un aumento del endeudamiento institucional del 57 por ciento y en un incremento de los gastos financieros del 45 por ciento aproximadamente.

La productividad del personal, medida en volumen de facturación por empleado, aumentó en un 55,4 por ciento, mientras que los gastos de personal (por todos los con-

ceptos) por empleado aumentaron en un 40,9 por ciento. Este factor generó su excedente que fue absorbido por los incrementos en los costes de otros factores o transferido a beneficios en los años en los que se obtuvieron éstos.

El índice de rotación de existencias (volumen de compras anuales, dividido por el valor de las existencias medias anuales en almacén) pasó de 2,75 en el año 1981 a 3,28 en el año 1984. El período medio de crédito a clientes pasó de 50 días en el año de 1981 a 74 días en el año de 1984. El período medio de crédito concedido por los proveedores se redujo de 75 días en el año de 1981 a 57 días en el año de 1984.

Las ventas de la Sociedad, expresadas en unidades físicas, aumentaron en un 5,4 por ciento. La producción, expresada también en unidades físicas, se ha mantenido prácticamente estable durante el período fiscalizado, existiendo exceso de capacidad productiva en todos los ejercicios. Se produjeron 392.000 toneladas de amoniaco en el año de 1981 y 378.000 toneladas en el de 1984; de nitrógeno transformado en fertilizantes, 346.000 toneladas en el año de 1981 y 343.400 toneladas en el de 1984.

La capacidad de autofinanciación de la Sociedad ha sido reducida a causa de los resultados negativos habidos. Únicamente de los resultados del año 1981 se destinaron a reservas 52 millones de pesetas, y los resultados de 1984 se destinaron en su totalidad al saneamiento de resultados negativos anteriores.

Tras la crisis de explotación del bienio de 1982/1983, generada por una reducción fuerte de la demanda de fertilizantes a causa de las condiciones meteorológicas desfavorables reinantes durante la campaña agraria, la Sociedad ha vuelto a situarse en un nivel de rendimiento análogo al de 1981, aunque no suficiente para asegurar un equilibrio financiero estable. Sus más fundadas expectativas de futuro se encuentran en el cumplimiento de las previsiones del Plan de Reconversión, cuales son: La construcción de la nueva factoría de Sagunto; las inversiones en ahorro de energía; la utilización del gas natural; la eliminación de las naftas como materia prima en la producción; la mayor diversificación de las ventas; la mejora de la estructura de capital; y el ajuste de plantilla de personal, entre otras.

II. CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES

1. En el desarrollo de algunos proyectos de inversión en equipos e instalaciones para sus fábricas, la Sociedad ha procedido a contabilizar el valor de adquisición de ciertos componentes de los mismos sin que se hubiese formalizado previamente la recepción técnica, de conformidad, de tales bienes. Al 31 de diciembre de 1984 se habían registrado unos 50 millones de pesetas de cargos en estas circunstancias. Esta práctica contable no es conforme con la aplicación del principio de exactitud, al que hacen referencia los artículos 38 y 44 del Código de Comercio, ni con la del de obtención de una representación exacta de la situación económica, citado en el artículo 102 de la Ley de Régimen Jurídico de las Sociedades Anónimas.

En aquellos casos en los que la Sociedad ha incorporado ciertos gastos financieros al valor de adquisición o de construcción de los bienes para su inmovilizado, no se ha podido obtener evidencia suficiente, con base documental, de los criterios y cálculos previos efectuados para determinar su importe. Se han investigado varias operaciones en las que concurrían estas mismas circunstancias, por un importe de 22,4 millones de pesetas.

Cuando se efectúan operaciones de reposición de componentes de equipos o instalaciones, se suele omitir la formalidad contable de anular el valor residual de las partes restituidas.

En ocasiones, los registros contables que recogían el coste acumulado de los bienes elaborados por la Sociedad para su propio inmovilizado no ofrecían base documental justificativa suficiente del contenido y de la cuantía de los apuntes realizados y, en ciertos casos, no se ha podido acceder a ellos en un tiempo razonable. Por tanto, no está planemente probada la razonabilidad de estas imputaciones.

Además de corregir las prácticas contables no regulares indicadas, es necesario que la Sociedad reconsidere el sistema que ha seguido de archivo y conservación de documentos justificativos y antecedentes de sus inversiones, con objeto de que pueda mejorar su propia información y la racionalidad en las decisiones de su gestión.

2. Los documentos justificativos de los inventarios de existencias de productos y materias primas en los distintos almacenes y depósitos de la Sociedad presentaban ciertas anomalías formales. Básicamente carecían de firma o visado de los empleados encargados de este área funcional, siendo el caso más significativo el representado por el inventario para el año 1984 de la oficina central, valorado en 1.670 millones de pesetas.

También se ha observado que en los casos en que, como consecuencia de las operaciones de recuento de existencias a fin de ejercicio, se ponen de manifiesto diferencias entre los valores contables y físicos de las mismas, no se ha procedido siempre a realizar los ajustes en cuenta pertinentes. Es imprescindible que las relaciones valoradas de las existencias a fin de ejercicio estén firmadas por quienes las tienen a su cargo y que las actas de evaluación, recuento o análogo se documenten y complementen con los cálculos, mediciones, levantamientos topográficos, etcétera, efectuados con tal motivo.

Dada la importancia relativa que esta rúbrica tiene en el balance (representa aproximadamente el 26,7 por ciento de los activos totales), la Sociedad debe prestar una especial atención a sus operaciones de evaluación y recuento, empleando cuanta dedicación y medios técnicos sean precisos.

3. De la fiscalización efectuada se ha podido deducir que la Sociedad realizaba un número de confirmaciones periódicas de los saldos y de los movimientos de las cuentas de sus clientes, que se estima no suficiente habida cuenta del volumen de transacciones anuales que se llevan a cabo, el alto número de clientes que se registran y la cuantía elevada del saldo final de estas cuentas.

Igualmente se ha deducido que existe una cierta demo-

ra entre la fecha en que se reciben en la Sociedad provisiones de fondos remitidas por los clientes y la fecha en que se aplican tales fondos a la compensación efectiva de transacciones concretas. Este desfase cronológico en convertir un registro contable de provisional en definitivo no tendría demasiada importancia si no fuera porque de ello se podría derivar una potencial indeterminación en el cálculo de los períodos de tiempo que sirven de base a la fijación de las bonificaciones convenidas por pronto pago. Esta debilidad de control interno debe ser solventada por la Sociedad, de forma que las situaciones transitorias antes indicadas queden reducidas al menor número posible.

Las cuentas de clientes analizadas mostraban, al 31 de diciembre de 1984, una observación contable que se evalúa en 200 millones de pesetas. Ello estaba motivado porque las cuentas de algunos de ellos contenían partidas cuya reducción o anulación ya había sido convenida y reconocida por ENFERSA. Solamente estaban pendientes de anotación en los registros contables.

La Sociedad había anulado en los últimos meses del año 1984, mediante la emisión de cargos de carácter interno, una serie de abonos o reducciones de débitos que había reconocido previamente a favor de diversos clientes, por importe de 63 millones de pesetas. No se ha obtenido prueba de que tales cargos internos estuviesen justificados y, además, en los primeros meses del año siguiente fueron a su vez anulados, restableciéndose la situación anterior.

Las prácticas contables no regulares citadas, además de mostrar la existencia de debilidades en los sistemas de control interno, implican el incumplimiento de los principios de exactitud y claridad contables establecidos en los artículos 38 y 44 del Código de Comercio.

No se propone ajuste de estas operaciones porque fueron rectificadas en los ejercicios posteriores. No obstante, la Sociedad debería adecuar el registro de sus operaciones a los principios del Plan General de Contabilidad, entre los que figura el del devengo, a fin de no incurrir en prácticas como las mencionadas.

4. La Sociedad debe reducir los desfases temporales existentes entre las fechas en que una operación de tesorería se ordena ejecutar a una entidad financiera y el momento de su contabilización, empleando para esta última operación el documento soporte de mandato correspondiente.

5. Se ha observado que, bajo el epígrafe de «Ajustes por periodificación» del balance de la Sociedad, figuran en los estados financieros rendidos varias cuentas que corresponden a conceptos contables de diferente naturaleza de la de periodificación. En consecuencia, para mejorar la representatividad formal externa de sus estados financieros, la Sociedad debe reclasificar adecuadamente las cuentas que componen los conceptos de ajustes por periodificación, de conformidad con lo dispuesto en el Plan General de Contabilidad, al que ha de ajustar su contabilidad según dispone el artículo 127 de la Ley General Presupuestaria.

6. Se ha comprobado que, en ocasiones, se produce una anticipación o un diferimiento en la anotación con-

table de ciertas operaciones realizadas con proveedores, con relación al momento en que los bienes adquiridos son recibidos en la Sociedad y dados de entrada en almacenes, de conformidad.

Se ha podido verificar también que la cuenta de «Proveedores, facturas pendientes de recibir o de formalizar» no ha sido objeto de las comprobaciones periódicas adecuadas que requiere la entidad cuantitativa de sus saldos. Esta debilidad de control interno ha permitido que, en ocasiones, se hayan cargado a ella, de forma incorrecta, los importes de saldos de anticipos a proveedores considerados como no recuperables, para anularlos.

La Sociedad debe cuidar el cumplimiento estricto del principio contable del devengo en el registro de sus operaciones. Debe intensificar también el seguimiento y control de las cuentas con proveedores, por medio de la práctica de un mayor número de confirmaciones y conciliaciones periódicas de saldos. Por último, la cuenta de «Proveedores, facturas pendientes de recibir o de formalizar» debe ser objeto de un tratamiento correcto en sus relaciones contables, de conformidad con la propia naturaleza transitoria de sus apuntes. Se considera necesaria la realización de controles severos y frecuentes de la misma para depurar su contenido.

7. Del análisis de las cuentas de gastos de personal se ha deducido que durante el año 1984 la Sociedad ha superado el límite del 6,5 por ciento de incremento de la masa salarial, establecido para dicho ejercicio en el artículo 2.3 de la Ley de Presupuestos Generales del Estado para dicho año. La desviación generada se estima en 15,2 millones de pesetas.

8. En algunos casos la Sociedad contabiliza como operaciones de venta de fertilizantes ciertas transacciones que han sido convenidas con los clientes, pero en las que no se ha producido aún la salida efectiva del producto del almacén, ni la entrega real al comprador o su representante de los productos contratados. A efectos de régimen interno de la Sociedad, a estas operaciones se les denominan «ventas en firme».

Esta práctica contable, no regular, no es de conformidad con lo establecido sobre esta materia en el Plan General de Contabilidad, ni con lo dispuesto en el artículo 38 del Código de Comercio. Afecta de forma negativa a la representatividad de los estados financieros de la Sociedad y hace ineficaz la comparación de la cifra de ventas entre años distintos. Igualmente esta práctica conduce, en casos límite, a la aparición de saldos de signo negativo en las cuentas de existencias, lo cual se estima como una anomalía en los usos contables ordinarios.

9. Se ha observado la existencia de una falta apreciable de coordinación entre los servicios contables e informáticos, en lo que se refiere a la edición de listados auxiliares y estados desagregados de las distintas cuentas. Los aspectos más destacados en los que se ha advertido un desarrollo insuficiente de su interrelación son los referentes a cuentas con terceros (proveedores, clientes, etcétera), cuentas de explotación y contabilidad analítica.

En algunas ocasiones los listados emitidos son innecesarios para los procesos contables o redundantes en la in-

formación proporcionada, mientras que en otros, el grado de desarrollo de tales documentos auxiliares es insuficiente para el ejercicio eficaz de la función de control interno contable.

En consecuencia, la Sociedad debería proceder a revisar el tratamiento informático de su contabilidad, a fin de que ésta resulte adecuada a la actividad mercantil que desarrolla.

10. Debido al régimen de precios autorizados por los que se regula la actividad comercial de la Sociedad y a la existencia de subvenciones oficiales, los resultados negativos acumulados durante el período fiscalizado no pueden servir de referencia exclusiva y adecuada para evaluar la eficiencia de la gestión empresarial.

La Sociedad ha aumentado ligeramente su cifra de ventas, en términos reales, entre los años 1981 y 1984. El volumen de producción se encuentra prácticamente estabilizado y existe exceso de capacidad productiva de amoníaco cifrado en el 23,7 por ciento. Se ha observado que se ha concedido una ampliación de los plazos de cobro a clientes, a la vez que se han reducido los de pago a proveedores, como consecuencia de la recesión de la demanda de fertilizantes; así como que se han mantenido niveles altos de existencias en almacén frente a una reducción de las ventas en los años de 1982 y 1983.

La Sociedad se enfrenta con importantes problemas de mercado y precios, debido a que la incorporación de España a la Comunidad Económica Europea ha incremen-

tado la concurrencia interna de productores de fertilizantes, con los que aquélla mantiene una situación de inferioridad en materia de productividad y consumo de energía. Con objeto de posibilitar la resolución de tales problemas, la Sociedad se ha acogido al Plan de Reversión Industrial del sector de fertilizantes, que fue aprobado con posterioridad a la época a que se refiere el presente Informe.

En la actual situación de precios autorizados y subvenciones, la Sociedad debería intentar mejorar su economía y su eficiencia por la vía de una mayor penetración en el mercado, a través de una política comercial activa y por la de una mayor productividad de sus factores, mediante una gestión eficaz de las adquisiciones en cuanto a condiciones de calidad y precios, una organización racional de los procesos de producción y la adecuación de éstos a las oscilaciones de la demanda.

En aras a mejorar la utilidad de los estados financieros como instrumentos al servicio de la gestión y también para una mayor comodidad administrativa, la Sociedad debe considerar la posibilidad de modificar la fecha de cierre de su ejercicio económico, haciéndolo coincidir, dado su carácter evidentemente estacional, con el término de las campañas agrarias.

Madrid, 13 de julio de 1987.—El Presidente del Tribunal de Cuentas, **José María Fernández Pirla**.

Imprime RIVADENEYRA, S. A. - MADRID

Cuesta de San Vicente, 28 y 36

Teléfono 247-23-00.-28008 Madrid

Depósito legal: M. 12.580 - 1961