

*RESOLUCIÓN de 18 de septiembre de 1996,
aprobada por la Comisión Mixta para las rela-
ciones con el Tribunal de Cuentas en relación
al informe de fiscalización del Tribunal de Cuen-
tas sobre el informe de fiscalización selectiva
de la Entidad «Red Nacional de los Ferrocarriles
Españoles» (RENFE), ejercicio de 1989.*

**INFORME DE FISCALIZACION SELECTIVA DE LA ENTIDAD «RED NACIONAL DE LOS FERROCARRILES
ESPAÑOLES» (RENFE), EJERCICIO DE 1989**

Aprobado por le Pleno del Tribunal de Cuentas en su reunión del día 26 de octubre de 1995

INDICE

I. INTRODUCCION

- I.1. Origen y ámbito de la fiscalización
- I.2. Régimen legal y organización básica de RENFE en el ejercicio 1989

II. CUENTA DE RESULTADOS DEL EJERCICIO 1989

II.1. CONSIDERACIONES SOBRE EL RESULTADO DEL EJERCICIO 1989

II.2. INGRESOS

II.2.1. Evolución de los ingresos en el ejercicio 1989

- II.2.1.1. Viajeros
- II.2.1.2. Mercancías
- II.2.1.3. Transporte por carretera
- II.2.1.4. Varios

II.2.2. Principales observaciones

II.3. GASTOS

II.3.1. Evolución de los gastos en el ejercicio 1989

II.3.2. Gastos de personal

- II.3.2.1. Remuneraciones fijas. Primas variables
- II.3.2.2. Jubilaciones anticipadas
- II.3.2.3. Otros gastos de personal
- II.3.2.4. Seguridad Social
- II.3.2.5. Principales observaciones

II.3.3. Energía de tracción

II.3.4. Materiales y Varios

- II.3.4.1. Energía para usos distintos de tracción (U.D.T.)
- II.3.4.2. Consumo de materiales
- II.3.4.3. Servicios del exterior
- II.3.4.4. Gastos generales
- II.3.4.5. Principales observaciones

II.3.5. Intereses

II.3.6. Amortizaciones

III. VARIACIONES PATRIMONIALES EN EL EJERCICIO 1989

III.1. CUENTAS DEL ACTIVO

III.1.1. Inversiones materiales

- III.1.1.1. Inmovilizado material y su amortización acumulada
- III.1.1.2. Inmovilizado en curso

- III.1.1.3. Inversiones pendientes de aceptación
- III.1.1.4. Principales observaciones
- III.1.1.5. Operaciones particulares analizadas

- III.1.2. Inmovilizado financiero
- III.1.3. Gastos amortizables
- III.1.4. Almacenes
- III.1.5. Estado y organismos oficiales
- III.1.6. Realizable

- III.1.6.1. Clientes por transporte de mercancías
 - III.1.6.2. Clientes por transporte de viajeros
- III.1.6.3. Otros servicios y concesiones

- III.1.6.3.1. Notas de cargo a cobrar
 - III.1.6.3.2. Deudores diversos. Servicios, concesiones y liquidaciones
 - III.1.6.3.3. Deudores diversos. Pendientes de facturar
 - III.1.6.3.4. Otros deudores diversos
 - III.1.6.3.5. Ctas.Ctes. Comunidades Autónomas y similares
 - III.1.6.3.6. Venta de materiales pendientes de imputar
 - III.1.6.3.7. Diversas cuentas agrupadas en «Otros servicios y concesiones»

- III.1.6.4. Reserva de incobrables
 - III.1.6.5. Anticipos a proveedores
 - III.1.6.6. Pendiente de liquidación

III.1.7. Efectivo

- III.1.7.1. Cajas
 - III.1.7.2. Bancos

III.1.8. Enlaces y a regularizar (Activo)

II.2. CUENTAS DEL PASIVO

III.2.1. Capital y Reservas

- III.2.1.1. Aportación patrimonial
 - III.2.1.2. Revaluación neta por Plan Decenal de Modernización
 - III.2.1.3. Subvención-compensación del déficit. Déficit acumulado
 - III.2.1.4. Amortización financiera de créditos. Diferencia cambio amortización financiera
 - III.2.1.5. Subvención obligaciones
 - III.2.1.6. Reservas

III.2.2. Banco de España. Cuenta de Crédito

III.2.3. Estado y organismos oficiales

- III.2.3.1. Anticipos recibidos
 - III.2.3.2. Hacienda Pública

- III.2.3.2.1. Hacienda Pública deudora por I.V.A
 - III.2.3.2.2. Hacienda Pública acreedora por conceptos fiscales

III.2.3.3. Amortización financiera de créditos

III.2.4. Exigible a Largo Plazo

- III.2.4.1. Financiación de la aportación patrimonial diferida
 - III.2.4.2. Deudas a largo plazo no financiadas por el Estado

III.2.5. Exigible a Corto Plazo

III.2.5.1. Proveedores

III.2.5.2. Varios

III.2.5.3. Préstamos a corto plazo

III.2.5.4. Compras y servicios pendientes de libramiento

III.2.6. Enlaces y a regularizar (Pasivo)

III.2.7. Cuentas de orden (Activo y Pasivo)

IV GRADO DE CUMPLIMIENTO DE LAS PREVISIONES PARA EL AÑO 1989 DEL PAIF Y DEL CONTRATO PROGRAMA 1988-1991

IV.1. PREVISIONES DEL PAIF PARA 1989 Y GRADO DE CUMPLIMIENTO DE LAS MISMAS.....

IV.1.1. Origen de fondos

IV.1.1.1. Subvenciones en capital

IV.1.1.2. Aportaciones de capital

IV.1.1.3. Cash Flow de explotación

IV.1.1.4. Financiación ajena a medio y largo plazo

IV.1.2. Aplicación de fondos

IV.1.2.1. Inmovilizado material

IV.1.2.2. Reembolso de deudas a medio y largo plazo

IV.1.2.3. Variación del fondo de maniobra

IV.2. CONTRATO-PROGRAMA

IV.2.1. Objetivos de tráfico en el Contrato-Programa y grado de su cumplimiento

IV.2.2. Objetivos de calidad

IV.2.3. Otras cláusulas del Contrato-Programa

V. CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES

V.1. CONCLUSIONES

V.2. RECOMENDACIONES

ANEXOS

I. ESTADO COMPARATIVO DE BALANCES AL 31 DE DICIEMBRE DE 1988 Y 1989

II. ESTADO COMPARATIVO DE LA CUENTA DE RESULTADOS DE LOS EJERCICIOS 1988 Y 1989

III. MOVIMIENTOS DEL INMOVILIZADO MATERIAL EN EL EJERCICIO 1989

I. INTRODUCCION

I.1. ORIGEN Y AMBITO DE LA FISCALIZACION

El Pleno del Tribunal de Cuentas, en su sesión del día 3 de enero de 1990, aprobó la fiscalización selectiva de la Entidad «Red Nacional de los Ferrocarriles Españoles» (RENFE) respecto a:

— Cuenta de Resultados del ejercicio 1989.

— Variaciones patrimoniales en el ejercicio 1989.

— Grado de cumplimiento de las previsiones para dicho año 1989 del P.A.I.F. y del Contrato-Programa 1988-1991.

I.2. REGIMEN LEGAL Y ORGANIZACION BASICA DE RENFE EN EL EJERCICIO 1989

El régimen legal de RENFE en el ejercicio de 1989 viene establecido en la Ley Orgánica de los Transportes Terrestres (LOTT) de 30 de julio de 1987 y en el Estatuto de

la Entidad, promulgado por Decreto de 23 de julio de 1964 y que la citada Ley declaró expresamente vigente.

El artículo 175 de la LOTT establece que «La Red Nacional de los Ferrocarriles Españoles es una Entidad con personalidad de derecho público que actúa en régimen de empresa mercantil con sometimiento al ordenamiento jurídico privado, teniendo la consideración de Sociedad Estatal de la clase prevista en el apartado b) del artículo 6.1 de la Ley General Presupuestaria». Con arreglo a su Estatuto, RENFE actúa con plena autonomía de gestión.

Al Gobierno corresponde establecer las directrices de la actuación de RENFE en el marco de la política de ordenación y coordinación de los diferentes sistemas de transporte; directrices que se concretan fundamentalmente en los Contratos-Programa periódicamente concertados entre el Estado y la Entidad. En 1989 era de aplicación el Contrato-Programa vigente para el cuatrienio 1988/1991, suscrito el 22 de abril de 1988. Además, para cada ejercicio económico, el Gobierno aprueba, de acuerdo con lo dispuesto en la Ley General Presupuestaria, el Programa de Actuación, Inversiones y Financiación (P.A.I.F.) de la Red y sus Presupuestos de Explotación y Capital.

El máximo órgano rector de la Entidad, al que corresponde la dirección, administración y gestión de su actividad es el Consejo de Administración, cuyo Presidente, con arreglo al Estatuto, es nombrado entre los Consejeros por el Gobierno, mediante Decreto. El Estatuto prevé de modo expreso la posibilidad de creación de Comisiones Delegadas.

Desde 1983 el Consejo de Administración tiene delegadas en su Presidente la mayor parte de las facultades delegables. En el Presidente y en la Comisión Delegada de Compras se encuentran delegadas las facultades de adquirir y contratar hasta 500 millones de pesetas en inversiones y 250 millones en gastos de explotación. El Director General y los Directores Generales Adjuntos tienen asimismo delegadas facultades para contratar gastos hasta 50 millones de pesetas.

En 1989 el organigrama del estamento superior ejecutivo de RENFE estaba integrado por el Presidente-Director General (que era también Delegado del Gobierno), seis Directores Generales Adjuntos y doce Directores de Área.

RENFE, por su condición de Sociedad Estatal, ha de ajustarse, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 127 de la Ley General Presupuestaria, a las disposiciones del Código de Comercio y al Plan General de Contabilidad vigente para las Empresas españolas. Además en la cláusula 12 del Contrato-Programa 1988/1991 se establece que los estados financieros de la Entidad han de ajustarse a los criterios contables establecidos por la Intervención General de la Administración del Estado (I.G.A.E.). En 1989 la contabilidad se encontraba informatizada, no contando la Red con libros legalizados en el modo previsto en el artículo 36 del Código de Comercio.

En 1989 existía en RENFE una Dirección de Auditoría cuyas funciones eran las propias de los órganos de auditoría interna de las sociedades mercantiles. De conformidad con lo previsto en el Contrato-Programa Estado/RENFE, las cuentas anuales de la Entidad son en todo caso auditadas por auditores externos.

En 1989 RENFE tenía 12.565 km. de líneas ferroviarias, de los cuales 2.611 km. eran dobles o múltiples. El número de asientos y camas en vagones de viajeros con que contaba

la Red era de 225.379 y la capacidad de carga de los vagones de mercancías de 1.030.293 toneladas. En 1989 RENFE transportó 14.715 millones de viajeros/km. y 11.619 millones de toneladas de mercancías/km.

II. CUENTA DE RESULTADOS DEL EJERCICIO 1989

II.1. CONSIDERACIONES SOBRE EL RESULTADO DEL EJERCICIO 1989

El resultado del ejercicio 1989 ha supuesto unas pérdidas totales para la Entidad de 190.805 millones de pesetas, incrementándose las mismas en un 3% con respecto al ejercicio inmediatamente anterior. Este empeoramiento de resultados pasa a ser del 4%, para el mismo período de tiempo, si lo que se comparan son los resultados antes de aplicar amortizaciones e intereses, ya que el descenso de los costes de la financiación externa ha influido positivamente en el resultado global del ejercicio.

En la determinación de estos resultados se han aplicado los principios y criterios establecidos para la Entidad por la I.G.A.E. Estos criterios difieren de los principios de contabilidad generalmente aceptados en la contabilización, con criterio de pago, de los complementos de pensiones asumidos por la Red con su personal pensionista en distintas ofertas de jubilación anticipada, y en la contabilización de las diferencias de cambio de los créditos de moneda extranjera que en ningún caso se imputan a gastos. A 31 de diciembre de 1989, el valor actual de los compromisos de RENFE con su personal pensionista ascendía a 31.000 millones de pesetas, según estudio actuarial realizado por la Entidad, importe devengado en ejercicios anteriores.

En la configuración de los resultados de la Entidad influyen, además, dos circunstancias que, en gran medida, determinan su estructura de costes:

En primer lugar, RENFE realiza, conjuntamente con la explotación del servicio de transporte, la gestión de la infraestructura ferroviaria, reflejando su Cuenta de resultados el coste de la amortización de la misma.

En segundo lugar, según el marco financiero establecido en los artículos 73 y 74 del vigente Estatuto de RENFE y concretado en los Contratos-Programa y en el P.A.I.F. anual, las aportaciones del Estado para financiar inversiones en infraestructuras pueden presentarse bajo la doble modalidad de aportaciones directas o lo que se denomina «Aportación Patrimonial Diferida», fórmula esta última que autoriza a la Entidad a endeudarse por cuenta del Estado para financiar, transitoriamente, las inversiones presupuestadas, repercutiendo en resultados el correspondiente coste financiero.

En la comparación de los resultados del ejercicio 1989 con los de 1988, según estado comparativo que figura como Anexo II, destaca el incremento de los Ingresos Varios, del orden del 39%, consecuencia de las ventas de terrenos y viviendas durante 1989 y de los trabajos realizados por la Entidad para su inmovilizado.

Igualmente significativos son el aumento de los gastos de personal, motivado principalmente por regularizaciones de gastos imputables a ejercicios anteriores, y el de los gas-

tos de servicios exteriores, con un incremento del 19% respecto a 1988.

Por último, cabe destacar la supresión en el ejercicio fiscalizado de los ingresos y gastos por transporte por carretera, debido a la transmisión a otras Entidades de las concesiones de transporte regular de viajeros por carretera, según lo dispuesto en la Disposición Transitoria Tercera de la Ley 16/1987, de 30 de julio, de Ordenación de los Transportes Terrestres.

II.2. INGRESOS

II.2.1. Evolución de los ingresos en el ejercicio 1989

Los Ingresos totales de RENFE y el detalle de los mismos, de acuerdo con sus Estados Financieros a 31-12-88 y 31-12-89, presentaron la siguiente evolución en el período considerado:

(en millones de pesetas)		
Concepto	Saldo al 31-12-1989	Variación en el ejercicio
Viajeros	65.537	1.430
Mercancías	57.857	1.846
Transporte por Carretera	—	(6.162)
Varios	31.064	8.741
Subvención Decreto Dic.86	11.075	—
Total Ingresos	165.533	5.855

II.2.1.1. Viajeros

Los ingresos «tráfico viajeros» registrados en 1989 ascendieron a 65.537 millones de pesetas, frente a los 64.107 millones computados en el ejercicio anterior, lo que supone una variación porcentual del 2,24%. Esta variación tiene dos componentes de signo contrario: de un lado, un incremento medio ponderado de tarifas del 4,5% y de otro, una disminución del tráfico del 6,4%.

El incremento de tarifas se aplica desde el 21 de junio de 1989, fecha de publicación en el B.O.E. de la Orden del Ministerio de Transportes, Turismo y Comunicaciones de 16 de junio del mismo año por la que se autoriza la modificación de tarifas en la RENFE.

El detalle de la evolución del tráfico para el período considerado fue el siguiente:

(millones de viajeros/Km.)

Concepto	1989	Variación en el ejercicio	
Largo Recorrido	8.627	(805)	(8,5%)
Regionales	2.323	(591)	(2,5%)
Cercanías	3.765	395	11,7%
Total viajeros	14.715	(1.001)	(6,4%)

El grado de ocupación, medido por la relación entre plazas ofertadas y ocupadas, descendió igualmente del ejercicio 1988 a 1989. El siguiente cuadro representa su evolución.

(millones de viajeros/Km.)

Concepto		1989	Variación en el ejercicio
Largo Recorrido	Ofertadas	17.622	(1.919)
	Ocupadas	8.627	(805)
	Grado Ocupación	49%	1%
Regionales y Cercanías	Ofertadas	17.054	253
	Ocupadas	6.088	(196)
	Grado Ocupación	36%	(1%)
Nivel Red	Ofertadas	34.676	(1.666)
	Ocupadas	14.715	(1.001)
	Grado Ocupación	42%	(1%)

II.2.1.2. Mercancías

Los ingresos por tráfico de mercancías aumentaron en 1.846 millones de pesetas en el período considerado, presentando una variación porcentual del 3,30%. Al igual que en el capítulo de «ingresos viajeros», esta variación tiene dos componentes de signo contrario: una subida de tarifas del 2,8%, incremento medio ponderado en precios netos operados en mercancías por aplicación de la anteriormente citada O.M. de 16 de junio de 1989, y una disminución del tráfico del 0,83%.

En el cuadro siguiente se presenta la evolución de ingresos y tráfico de mercancías en el período 88-89:

INGRESO (en millones de ptas.)				TRAFICO (millones Tm./Km.)			
CONCEPTO	1989	Variación en el ejercicio		1989	Variación en el ejercicio		
Mercancías	57.857	1.846	3,30%	11.619	(97)	(0,83%)	
Vagón completo	33.971	1.621	5,02%	8.087	114	1,40%	
Contenedores	8.485	477	5,96%	2.523	(201)	(7,30%)	
Detalle y P. Exprés	5.475	(464)	(7,82%)	206	(41)	(16,50%)	
Correos	6.732	135	2,05%	460	31	7,20%	
Transp.internos ...	3.194	77	2,48%	343	--	--	

II.2.1.3. Transporte por carretera

La Cuenta de Resultados de 1989 no registra ingresos por transporte por carretera debido a la creación en diciembre de 1988 de la Sociedad ENATCAR (Empresa Nacional de Transporte por Carretera), que absorbió a la antigua Dirección Autónoma de Transportes por Carretera (ATCAR) de RENFE.

II.2.1.4. Varios

El capítulo de ingresos varios es el que presenta una mayor variación tanto en términos absolutos —8.741 millones de pesetas— como relativos, del orden del 39%, respecto al ejercicio 1988.

En el cuadro siguiente se desglosa por conceptos la evolución de estos ingresos en millones de pesetas:

CONCEPTO	Saldo al 31-12-1989	Variación en el ejercicio	
Ingresos financieros	1.390	(1.210)	46,5 %
Trabajos realizados para su inmovilizado	12.087	5.774	91,4 %
Trabajos realizados para su almacén	480	(101)	(17,30)%
Convenios con Autonomías	1.100	(3)	(0,28)%
Venta de terrenos y viviendas	7.103	4.099	136,46 %
Prestaciones de servicios	8.904	182	2,09 %
Total	31.064	8.741	39,16 %
	=====	=====	=====

Entre las variaciones negativas destaca el descenso de los ingresos financieros, principalmente los referentes a inversiones financieras temporales, a consecuencia de la caída de los excedentes de tesorería durante el ejercicio 1989.

Aumentan por el contrario los ingresos por trabajos realizados por la Entidad para su inmovilizado, incremento que se corresponde fundamentalmente con el diferente criterio aplicado a las grandes reparaciones del material rodante, en cuanto a su consideración como gasto o inversión, según las características del trabajo.

Igualmente presentan variaciones positivas los ingresos por venta de terrenos y viviendas. De los 7.103 millones registrados en 1989, 6.339 corresponden a enajenaciones de terrenos y el resto a ventas de viviendas.

II.2.2. Principales observaciones

Se han analizado los sistemas de control interno y los procedimientos de contabilización de ingresos, habiéndose deducido como principales observaciones las siguientes:

a) Procedimientos y control

El control de los Ingresos Tráfico está informatizado en gran parte. La base de datos contables de los mismos está conectada a los procesos S.I.C.E. (Sistema Integrado Caja Estaciones), S.I.R.E. (Sistema Integrado de Reserva Electrónica), V.I.S.I.R. (Venta Integrada Sin Reserva) y S. A. C.I.M. (Sistema Automatizado de Control e Información de Mercancías).

El registro de datos se realiza por el proceso S.I.C.E. a partir del documento contable Diario de Operaciones de Estaciones (D.O.E.), que engloba todos los ingresos realizados por las Estaciones, Despachos y Oficinas de Viaje de la Red.

La asignación de los Ingresos Viajero en el D.O.E. se hace según modalidad de venta, S.I.R.E., V.I.S.I.R. y venta

manual. En las dos primeras modalidades, que suponen el 66% de los Ingresos en Estaciones, los datos figurados en el D.O.E. son contrastados con la información de la venta diaria que contiene la cinta de protocolos de venta electrónica y con los datos incluidos en los diskettes V.I.S.I.R. Los ingresos de venta manual, sin embargo, se obtienen directamente del D.O.E. como valores netos, deducidos I.V.A. y Seguro Obligatorio de Viajeros.

La recaudación por tráfico de mercancías figura en el D.O.E. clasificada por su origen en Ingresos Vagón Completo, Contenedores, Ingresos de Detalle y Paquete Exprés. Las dos primeras modalidades son contrastadas con las cartas de porte; los ingresos de Detalle y Paquete Exprés solamente se obtienen del D.O.E., deduciendo el I.V.A. de los importes que figuran en aquél.

El sistema informático resulta adecuado en orden a garantizar la integridad de los ingresos por tráfico. No obstante, al comparar los datos del D.O.E. con sus documentos soporte se observaron trasposos a claves de ingresos erróneas, así como errores de grabación, debido fundamentalmente a la utilización de un nuevo formato de diario de operaciones en el año 1989.

b) Sistema Integrado de Reserva Electrónica (S.I.R.E.)

En 1989 comenzó una nueva aplicación de venta de billetes de Largo Recorrido y algunos Regionales a través de terminales S.I.R.E, modalidad de venta que supuso el 51% de los ingresos de viajeros en estaciones y el 95% en agencias.

La implantación del nuevo sistema originó incorrectas imputaciones en su aplicación contable, por lo que a fin de ejercicio fue necesario reclasificar las cuentas de venta electrónica, no consiguiéndose sin embargo una correcta imputación de ingresos de viajeros por puntos de venta. A 31 de diciembre de 1989 los ingresos anticipados por venta de chequetrén tenían un saldo deudor, contrario a su naturaleza, de 77 millones de pesetas. En 1990 se procedió a su regularización.

c) Previsiones por tráfico internacional de entrada

La Entidad no tenía habilitado en 1989 un procedimiento adecuado para el seguimiento del tráfico de viajeros correspondiente al tramo nacional con origen en otros países; los tráficos reales son conocidos por RENFE con un desfase de hasta 18 meses, según las comprobaciones realizadas.

Los ingresos de viajeros por tráfico internacional de entrada se registran mediante previsiones mensuales estimadas a partir de datos no actualizados de ejercicios anteriores. De los 5.454 millones de pesetas contabilizados en 1989, solamente 1.144 millones era recaudación efectiva (sin computar I.V.A. ni S.O.V.); el resto, es decir 4.310 millones de pesetas, constituían la previsión de cierre.

En 1990 la liquidación por el tráfico real devengado en 1989 ascendió a 2.750 millones de pesetas, liquidándose posteriormente 397 millones más, según datos facilitados por RENFE a mediados de 1991, por lo que con arreglo a dichas cifras los ingresos por viajeros de llegada contabilizados en el ejercicio fiscalizado estarían sobrevalorados en 1.163 millones de pesetas. Al cierre del ejercicio 1990 la Entidad practicó un ajuste de 1.000 millones de pesetas, adeudando la cuenta «Otros Ingresos. Regularizaciones» por el exceso de previsión acumulado a 31-12-90 en la cuenta «Tráfico Combinado. Viajeros de Entrada», no habiéndose constatado regularización alguna en 1989 respecto de ejercicios anteriores.

d) Otras observaciones sobre el control

d.1) Control de viajeros

El control de los ingresos procedentes del tráfico de viajeros se realiza por el Departamento de Intervención, en cuyo funcionamiento se han observado algunas deficiencias técnicas debidas principalmente al gran volumen de trabajo manual que recae sobre dicho Departamento; en particular:

— El control de los billetes anulados es muy débil. Mensualmente se anulan alrededor de 250 mil billetes, que son enviados en distintos listados, según modalidad de venta, por las estaciones de la Red al Departamento de Intervención, donde son almacenados sin comprobación.

— La facturación a Organismos Públicos se produce con un retraso considerable sobre la fecha del tráfico, superior en muchos casos a seis meses. El problema se agudiza en la venta manual, donde el importe a facturar surge del recuento de vales que envían las estaciones, no ofreciendo suficientes garantías de que quede debidamente controlada la facturación de todos los viajes realizados.

— La facturación a las agencias por venta manual se realiza como mínimo con un mes de retraso sobre la fecha del tráfico. El Departamento de Intervención debe revisar las cuentas de las sucursales de agencias para la elaboración de la factura mensual. El proceso, debido al elevado número de sucursales y al retraso en el envío de las cuentas de algunas, da lugar a que la factura de un mes recoja parte del tráfico de los tres meses anteriores.

— Los errores de tipo aritmético, la inclusión de recaudaciones en días distintos al tráfico, saltos en numeración de

billetes, etc., detectados en las comprobaciones efectuadas no son significativos en cuanto a importe.

d.2) Control de mercancías

Las deficiencias detectadas en el control del tráfico de mercancías han sido las siguientes:

— Las estaciones no disponen de información actualizada sobre modificaciones de convenios con clientes, lo cual origina frecuentes errores en la cumplimentación de la Carta de Porte.

— La Circular número 1, de enero de 1978, del Departamento de Contabilidad e Intervención de RENFE, establece como operación previa a la facturación que la mercancía sea reconocida y pesada en la estación. Sin embargo, algunas estaciones no disponen de báscula para efectuar pesajes, por lo que el encargado de la misma se limita a aceptar el peso declarado por el cliente y a inscribir en la Carta de Porte una observación indicativa de no haber efectuado el «repeso».

— Algunos despachos centrales, concesionarios de RENFE en expediciones de detalle, que deben actuar como una estación, no cumplen la normativa de la Red en cuanto a registro de expediciones y envío de documentos al Departamento de Intervención.

— El control existente sobre las expediciones de detalle es escaso. Cada mes se reciben en el Departamento de Intervención gran cantidad de documentos (aproximadamente trescientas mil Cartas de Porte, dos mil quinientos registros de expediciones, etc.), que son clasificados y almacenados sin que se realice un adecuado control sobre los mismos.

e) Subvención Cercanías

La cláusula seis del Contrato-Programa Estado-RENFE 1988-1991, establece un incentivo de 3 pesetas por cada viajero-kilómetro transportado que supere el objetivo de transporte de viajeros de cercanías marcado en el mismo.

Para 1989 el Contrato-Programa fijaba un objetivo de tráfico de cercanías de 3.378 millones viajeros-km., superado por el tráfico real en 387 millones, devengando por tanto la Red en 1989 en concepto de subvención de explotación 1.161 millones de pesetas por cumplimiento de objetivos. El citado importe no fue registrado por RENFE en 1989, figurando imputado a los resultados del ejercicio 1990.

f) Cánones de sociedades filiales

Las concesiones explotadas por las sociedades filiales de RENFE devengan un canon a favor de ésta, el cual, como regla general, tiene dos componentes, uno fijo y revisable anualmente en función del I.P.C., y otro variable y que está en función de sus resultados de explotación.

En 1989 y formando parte del saldo de ingresos accesorios a la explotación, se contabilizaron por este concepto 716 millones de pesetas.

Examinados los documentos acreditativos aportados por la Entidad, se aprecia que los cánones contabilizados excedían a los fijados en acuerdos con las respectivas filiales en 239 millones de pesetas, con el efecto consiguiente en los ingresos del ejercicio.

II.3. GASTOS

II.3.1. Evolución de los gastos en el ejercicio 1989

Los gastos totales de la entidad y el detalle de los mismos, de acuerdo con sus Estados Financieros al cierre de los ejercicios 1988 y 1989, presentaron la siguiente evolución en el período considerado:

(en millones de pesetas)		
Concepto	Saldo al 31-12-1989	Variación en el ejercicio
Personal	150.114	6.051
Energía de Tracción	23.843	459
Materiales y Varios	77.016	3.414
Amortización	35.343	4.385
Intereses	58.947	(3.568)
Subvención Decreto Dic.86	11.075	—
Total Gastos	356.338	10.741

II.3.2. Gastos de personal

La Entidad distingue en su cuenta de resultados entre el coste de personal propiamente dicho y el derivado de la aplicación del R.D. 2621/1986, por el que se integran en el Régimen General de la Seguridad Social los trabajadores fijos ingresados en RENFE con anterioridad al 14 de julio de 1967. Los costes de personal en 1989 ascendieron a 150.114 millones de pesetas, lo que supone un incremento del 4,2% respecto al ejercicio inmediatamente anterior, constituyendo el primer capítulo de gastos de la Red en orden a su relevancia económica. A su vez, el coste de las jubilaciones anticipadas al amparo del R.D. 2621/1986 fue de 11.075 millones de pesetas, importe por el que se reconoce al mismo tiempo un ingreso de igual cuantía por la subvención recibida del Estado para compensar dicho gasto.

La evolución de estos costes para el período 88-89 ha sido la siguiente:

(en millones de pesetas)		
Concepto	Saldo al 31-12-1989	Variación en el ejercicio
Remuneraciones fijas	67.282	2.148
Primas variables	21.518	1.138
Horas extraordinarias	5.395	(108)
Desplazamientos y gastos de viaje	4.085	(99)
Accidentes y enfermedades	1.234	353
Pluses trabajos especiales	2.313	(27)
Jubilaciones anticipadas	2.804	(3.201)
Otros gastos de personal	11.058	2.647
Seguridad Social	34.425	3.200
SUMA	150.114	6.051
Coste R.D. 2621/1986	11.075	—
TOTAL	161.189	6.051

Para unos efectivos medios de 52.727 y 50.208 trabajadores en 1988 y 1989, respectivamente, los costes unitarios fueron los siguientes:

(en miles de pesetas)				
Concepto	1988	1989	Variación en el ejercicio %	
Remuneraciones fijas	1.235	1.340	105	8,5
Primas variables	387	429	42	10,8
Pluses trabajos especiales	44	46	2	4,5
Otros gastos de personal	160	220	60	37,5

La masa salarial global, calculada en términos de homogeneidad con el ejercicio anterior, crece en 1989 por encima del 4% establecido como límite en la Ley 37/1988, de 28 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 1989.

A continuación se procede al análisis de las variaciones que han afectado a los principales epígrafes de gastos de personal en el período considerado.

II.3.2.1. Remuneraciones fijas. Primas variables

En el incremento de las retribuciones fijas y variables para el período considerado influye, además del crecimiento de los costes unitarios por aplicación del VII Convenio Colectivo y del aumento ligado al deslizamiento de plantillas, el cambio en el régimen retributivo asociado a la reclasificación de un colectivo importante de empleados pertenecientes a la estructura de Dirección de la Entidad (personal directivo, técnico y titulado superior) que, estando en 1988 integrado en Convenio, durante 1989 quedó excluido del mismo a efectos retributivos. Esta reclasificación afectó a 797 trabajadores e implicó la integración en dos únicos conceptos salariales —uno fijo mensual y otro variable a percibir semestralmente— del abanico de conceptos salariales que conformaban sus retribuciones según Convenio.

II.3.2.2. Jubilaciones anticipadas

Dentro de este apartado se registran tanto los pagos por complementos de pensiones a cargo de la Entidad, derivados de jubilaciones causadas al amparo del Régimen Especial de la Seguridad Social de los Trabajadores Ferroviarios, como las indemnizaciones por jubilación anticipada, en su caso.

Para el período 88-89 el detalle de las cantidades registradas en concepto de jubilación anticipada fue el siguiente (en millones de pesetas):

	1988	1989
Complementos pensiones jubilación	3.125	2.690
Jubilación forzosa	609	232
Jubilación anticipada	2.516	2.458
Indemnizaciones jubilaciones anticipadas	2.880	114
Total	6.005	2.804

Complemento de Pensión por jubilación forzosa. Bajo este epígrafe, la Entidad contabiliza los complementos de pensiones a su cargo derivados de la anticipación de la edad de jubilación forzosa, tanto con carácter general a los 64 años como por categorías penosas a los 62 años.

RENFE, en aplicación del R.D. 1194/1985, de 17 de julio, que regula la anticipación de la edad de jubilación como medida de fomento del empleo, adelantó la edad de jubilación forzosa a los 64 años, sin cumplir las condiciones previstas en el citado R.D., es decir, sin que el personal jubilado fuese sustituido simultáneamente por nuevos trabajadores. La disminución de costes del ejercicio 1989 respecto a 1988 es consecuencia de la afluencia en 1988 de regularizaciones de ejercicios anteriores, al no haber reconocido la Entidad oportunamente el coste del anticipo de la edad de jubilación a los 64 años. En el IX Convenio Colectivo para 1990 y 1991 RENFE dejó de asumir este coste.

Los complementos de pensiones por jubilación forzosa son revalorizables en los mismos términos que la pensión principal a cargo del I.N.S.S., conforme a la normativa de revalorización de pensiones del sistema de Seguridad Social.

Complemento de Pensión por jubilación anticipada. Hasta la entrada en vigor del R.D. 2621/1986, de 24 de diciembre, por el que se integra en el Régimen General de la Seguridad Social el Régimen Especial de los Trabajadores Ferroviarios, los trabajadores fijos al servicio de RENFE ingresados con anterioridad al 14 de julio de 1967, podían solicitar la jubilación con 55 años cumplidos y 25 de servicios cotizados, según lo establecido en la Disposición Transitoria Tercera del Texto Refundido del Régimen Especial de la Seguridad Social de los Trabajadores Ferroviarios (R.D. 2824/1974, de 9 de agosto). La pensión correspondiente a cargo del I.N.S.S. resultaba de aplicar a la base reguladora el coeficiente reductor del 2% por cada año que mediara entre la edad de jubilación y los 65 años.

En estas condiciones, y con objeto de motivar bajas anticipadas, la Entidad se comprometió en distintas ofertas de jubilación anticipada a mejorar la pensión del sistema de Seguridad Social, mediante la financiación de complementos de pensiones a su cargo, cuya cuantía quedaba determinada en el correspondiente ofrecimiento, atendiendo directamente al pago de los mismos.

La nómina de pensiones a cargo de RENFE en el ejercicio 1989 incluía alrededor de 54.000 beneficiarios de complementos de pensiones por jubilación voluntaria, viudedad, orfandad y a favor de familiares; de los citados complementos unos 29.000 son revalorizables en los mismos términos que la pensión principal, conforme a la normativa del sistema de Seguridad Social, mientras que los 25.000 restantes no son objeto de revalorización alguna.

En la configuración del coste de la actual nómina de pensiones a cargo de RENFE tienen una gran repercusión los complementos de pensiones derivados de los ofrecimientos de jubilación anticipada de la Dirección de la Entidad en los ejercicios 84, 85 y 86; en virtud de los mismos se jubilaron 14.104 trabajadores, financiando RENFE el coeficiente del 2% en que se ve reducida la pensión del sistema de S.S. por cada año que mediara entre la edad de jubilación y los 64 años, con un límite máximo del 10%, además de la financiación de la anticipación de la edad de jubilación forzosa.

Los dos últimos ofrecimientos de jubilaciones anticipadas de la Red fueron publicados en los ejercicios 1987 y

1988, dentro del período transitorio de integración en el Régimen General de la S.S. establecido en el R.D. 2621/1986. Como consecuencia de ambos ofrecimientos se jubilaron 8.928 trabajadores, financiando RENFE, además del coste derivado de la aplicación del citado R.D., un 2% de la base reguladora de la pensión a cargo del sistema de Seguridad Social, con independencia de la edad que tuviera el trabajador en el momento de la jubilación.

RENFE registró en 1989, en el epígrafe «Complementos de pensiones. Jubilación anticipada», un gasto por este concepto de 2.458 millones de pesetas. La Entidad, siguiendo el criterio de la I.G.A.E., contabiliza estos complementos en el momento de su pago, debido a que esta obligación deriva de actuaciones excepcionales y no de una política constante de empresa, impidiendo además que la Red obtenga financiación anticipada al compensar el Estado el déficit. La anterior argumentación, si bien es aplicable a su personal en activo por no haber contraído RENFE con el mismo ningún compromiso en Convenio o en acuerdo genérico alguno —a excepción del adelanto de la edad de jubilación forzosa a los 64 años, posteriormente derogado en el IX Convenio Colectivo—, no es aplicable, sin embargo, a su personal pensionista, respecto al cual y conforme a principios de contabilidad generalmente aceptados, procedería que se imputase a gastos el valor actual de la renta futura a pagar por RENFE, con cargo a los ejercicios en que se produjeron los correspondientes hechos causantes. El valor actual, a 31 de diciembre de 1989, de los compromisos de RENFE con su personal pensionista por complementos de pensiones, se eleva a 31.000 millones de pesetas según estudio actuarial realizado por la Red. En todo caso, dichas obligaciones están garantizadas por el Estado a través de la cobertura del déficit.

Con la entrada en vigor en enero de 1987 del R.D. 2621/1986, de integración en el Régimen General de la Seguridad Social, desarrollado por la O.M. de 30 de noviembre de 1987, la edad mínima de jubilación se eleva a 60 años, reduciéndose la pensión que corresponda conforme a los años cotizados en un 8% por cada año que le falte al trabajador para cumplir los 65. No obstante, la Disposición Transitoria Segunda del citado R.D. establecía un período transitorio de 5 años, 1987-1991, durante el cual los trabajadores ingresados en RENFE con anterioridad al 14 de julio de 1967 podían solicitar la pensión de jubilación con 55 años cumplidos y 25 de servicios cotizados, reduciendo gradualmente en el referido período transitorio los efectos económicos de la anticipación, mediante la aplicación de una escala ascendente de coeficientes reductores anuales que van del 2% aplicable en los dos primeros ejercicios al coeficiente general del 8% a partir de 1992.

La diferencia entre el valor actual del capital coste de la pensión, calculada conforme a la indicada Disposición Transitoria Segunda, y el que resultaría por aplicación del Régimen General más el valor actual de las cotizaciones correspondientes a los años que, en su caso, faltasen al trabajador para cumplir los 60, es financiado por RENFE y subvencionado por el Estado conforme al Contrato-Programa Estado-RENFE para el período 88-91. La estimación efectuada por la Entidad en 1987 suponía un coste total de 55.000 millones de pesetas. Por Acuerdo de la Comisión Delegada del Gobierno para Asuntos Económicos, el pago se realiza en 5 años a razón del 20% anual.

En el ejercicio 1989, RENFE contabiliza separadamente en su Cuenta de Resultados 11.075 millones en concepto de «Coste de aplicación R.D. 2621/1986» y, simultáneamente, un ingreso en concepto de «Subvención R.D. 2621/1986» por el mismo importe.

Indemnizaciones por jubilaciones anticipadas. Por último, y por este concepto, en el cuadro anteriormente expuesto se registra el coste de las indemnizaciones previstas en el ofrecimiento de la Entidad de 1988. El importe de 1989 es el defecto de la provisión dotada a 31-12-1988 por estas indemnizaciones, que se liquidaron durante el ejercicio 1989.

II.3.2.3. Otros gastos de personal

La subida señalada para estos gastos en el detalle de costes y su variación del apartado II.3.2., procede minorarse en 1.000 millones de pesetas, importe de la provisión por impugnaciones laborales dotada en 1988 con cargo a este epígrafe, y que fue regularizada en 1989 en su totalidad como menor gasto de Seguridad Social. Además de la subida contemplada en Convenio, el incremento real de estos gastos es consecuencia de los programas de invalidez y ceses pactados, que han pasado de 328 a 1.849 millones de pesetas en el período analizado.

El programa de invalidez pretendía reducir el coste que suponía para la Entidad los largos períodos en incapacidad laboral transitoria e invalidez provisional de un colectivo numeroso de la Red en situación de baja continuada que presentaba secuelas invalidantes. Se inició a mediados de 1988 y continuó durante todo el ejercicio 1989.

Las indemnizaciones satisfechas por invalidez absoluta o gran invalidez se fijaron en una cantidad a tanto alzado, mientras que las abonadas en caso de invalidez permanente total y cese en la relación laboral dependían de la edad del sujeto causante y están estimadas en función del valor actual del coste de este personal en situación de incapacidad laboral transitoria, constituyendo un estímulo al cese en la Entidad. En 1989 RENFE computó 278 bajas por invalidez, quedando el programa abierto a los expedientes que seguían en fase de tramitación en las Entidades Gestoras de Seguridad Social.

El programa de ceses pactados ante el Instituto de Mediación, Arbitraje y Conciliación, iniciado a finales de 1988, estaba destinado a trabajadores con 52 años de edad cumplidos que no podían acogerse a los beneficios de la jubilación anticipada. Se trató de un programa selectivo del que estaba excluido el personal ligado directamente a la actividad ferroviaria, a diferencia del de jubilaciones que tuvo carácter general con objeto de no lesionar derechos adquiridos en materia de Seguridad Social. Las bajas por cese pactadas durante 1989 afectaron a 415 trabajadores de la Entidad.

La gestión de ambos programas se contrató en 1988 con la empresa MEDICALIA, S. A., pactándose con la misma que por los reconocimientos médicos y por las acciones administrativas y jurídicas pertinentes para solicitar del I.N.S.S. el reconocimiento de la incapacidad permanente, RENFE abonaría a la citada empresa 348.000 pesetas por cada empleado incluido en el programa de invalidez, pudiendo rebajarse a 232.000 pesetas de no obtenerse el reconocimiento de la incapacidad.

Al cierre del ejercicio 1988, por el Plan especial de reconocimientos médicos se periodifican 191 millones de pese-

tas, regularizándose, en 1989, 140 millones de pesetas a través del proceso de libramientos proforma, al que más adelante se hace referencia. El I.V.A. abonado importó 17 millones de pesetas.

Por otra parte, analizada la facturación de MEDICALIA, S. A., que sirvió de base a la regularización indicada, se observa que, aunque la misma se realiza en concepto de reconocimientos médicos en su totalidad, no haciendo en ningún caso alusión a la correspondiente tramitación administrativa, las cantidades abonadas a la gestora por expediente se corresponden con los pagos periódicos establecidos en contrato. En cualquier caso, el coste de 348.000 pesetas por un reconocimiento médico y la tramitación correspondiente del expediente parece excesivo, máxime si se tiene en cuenta que un reconocimiento médico, según lo establecido para el adicional que el contrato contempla, se valora en 77.000 pesetas.

Esta misma observación puede formularse respecto a las cantidades excesivas abonadas a MEDICALIA, S. A., por el programa de ceses pactados. RENFE, mediante contrato, se comprometió a abonar a esta sociedad 160.000 pesetas por expediente tramitado ante el Instituto de Mediación, Arbitraje y Conciliación, como contraprestación a las acciones relativas a la obtención de la prestación de desempleo, convenios especiales con la Seguridad Social y a la suscripción, en su caso, de pólizas de pensiones con compañías de seguros.

Por el programa de ceses pactados se constatan pagos a MEDICALIA, S. A., por importe de 65 millones de pesetas, mediante anticipos de tesorería; 9 millones durante 1988 y los 56 millones restantes en 1989, anticipos que se regularizan durante 1989 y 1990 contra provisiones de gastos dotadas en los ejercicios 1988 y 1989. El I.V.A. abonado ascendió a 8 millones de pesetas.

II.3.2.4. Seguridad Social

En materia de cotizaciones a la Seguridad Social, RENFE presenta una doble particularidad que afecta a la determinación de sus costes por este concepto:

Por un lado, tiene la condición de Empresa Colaboradora de la Seguridad Social por ser autoaseguradora del riesgo de Incapacidad Laboral Transitoria derivada de Accidente de Trabajo y Enfermedad Profesional, no liquidando por tanto cotizaciones por el citado riesgo.

En segundo lugar, y en virtud del R.D. 1496/1967, de 13 de julio, por el que se incorporan al Régimen Especial de Seguridad Social los trabajadores ferroviarios, financia una parte —54,58%— de la cuota por contingencias comunes a cargo de los trabajadores ingresados en la Entidad antes del 14 de julio de 1967. En 1989 por este concepto se registraron 944 millones de pesetas como mayor coste por Seguridad Social.

Los gastos registrados por Seguridad Social en el ejercicio 1989 aumentan en 3.200 millones de pesetas. Esta cantidad hay que incrementarla en 1.000 millones más como consecuencia de la aplicación indebida como menor gasto de Seguridad Social de la provisión del mismo importe para sentencias de la Magistratura de Trabajo, dotada en 1988 dentro del capítulo «Otros gastos de personal», como se puso de manifiesto en el apartado anterior.

El aumento es debido, además de a las subidas ligadas a Convenio y a la elevación de los máximos de las bases de cotización con respecto a 1988, a regularizaciones de ejercicios anteriores del orden de 3.314 millones de pesetas, consecuencia directa de las actas de liquidación practicadas por la Inspección de Trabajo en materia de cotizaciones por Accidente de Trabajo y Formación Profesional.

Cotizaciones por Accidente de Trabajo. RENFE, hasta octubre de 1989, venía aplicando a sus cotizaciones por Invalidez, Muerte y Supervivencia derivadas de contingencias profesionales un tipo único promediado, en lugar de los correspondientes a los distintos epígrafes aplicables por grupos profesionales. A finales de 1989 la Inspección de Trabajo levantó acta de liquidación referida al período 1-7-84 a 30-9-89 por las citadas cotizaciones. Como consecuencia de la actuación de la Inspección, el coste de Seguridad Social registrado en 1989 por Accidente de Trabajo, Aportación al Sosténimiento de Servicios Comunes y Riesgo Catastrófico, incluía regularizaciones de ejercicios anteriores por 3.839 millones de pesetas, 2.801 millones liquidados a cuenta de la citada acta dentro del período de cierre contable, aplicando en forma de provisión los 1.038 millones de pesetas restantes, que se liquidarían definitivamente en julio de 1990.

Cotizaciones por Formación Profesional. El coste empresa por Seguridad Social derivado de la cotización por Formación Profesional se ve afectado en 1989 por regularizaciones de ejercicios anteriores, consecuencia igualmente de varias Actas de la Inspección de Trabajo por el mismo período liquidatorio que la levantada en materia de A.T. RENFE, hasta octubre de 1989, retenía la cuota del trabajador y registraba mediante estimaciones el coste empresa por Formación Profesional, no reconociendo sin embargo la deuda ante la Seguridad Social, ni incluyendo por tanto dichas cotizaciones en las correspondientes liquidaciones de seguros sociales, que, en consecuencia, se fueron acumulando en cuentas divisionarias de la de «Organismos de la S.S., Acreedores». El efecto sobre el coste empresa de la liquidación complementaria por Formación Profesional, debido a la aplicación de los referidos saldos acumulados, en 1989 supuso una minoración del gasto de 525 millones de pesetas, en gran parte por prescripción de cuotas.

RENFE recurrió en enero de 1990 la totalidad de las actuaciones de la Inspección de Trabajo.

II.3.2.5. Principales observaciones

Se han verificado los procesos de control interno y el cumplimiento de la normativa laboral y fiscal aplicable a la Entidad ferroviaria. Las comprobaciones realizadas han puesto de manifiesto que las retribuciones satisfechas en el ejercicio 1989 tuvieron en cuenta lo estipulado en el VIII Convenio Colectivo de RENFE, suscrito el 28 de julio de 1989, y demás disposiciones aplicables en función de la situación y categoría acreditada en nómina. Las principales observaciones que han resultado de los procedimientos de fiscalización aplicados, además de las descritas en los apartados anteriores, se exponen a continuación:

a) Sistema Integrado de Personal (S.I.P.)

RENFE tramita sus nóminas de personal activo y pensionista por un proceso mecanizado y centralizado del que

sólo quedan excluidos los gastos de personal no referidos a conceptos salariales, que se tramitan por el S.I.C.G. (Sistema Integrado de Control de Gastos), al que se hace referencia en el Área de «Materiales y Varios».

El sistema procesa dos tipos de modelos de documentos de captura de datos (confeccionados mensualmente por cada dependencia de la Red) que reflejan la situación concreta de cada empleado de la Sociedad: uno relativo a conceptos fijos y otro para el abono de conceptos variables. Los conceptos de abono de carácter fijo son competencia exclusiva de la Jefatura de Nóminas, existiendo distintas modalidades de documentos de captura de datos variables que responden a la diversidad de situaciones y categorías que refleja la nómina de RENFE.

En el desarrollo de la fiscalización no se han detectado errores de procedimiento, salvo en el procesamiento de la Incapacidad Laboral Transitoria (I.L.T.); estimándose la aplicación informática establecida adecuada a la contabilización de los gastos de personal y de las correspondientes retenciones a cuenta por I.R.P.F. y seguros sociales.

La Sociedad estatal contraviene la normativa de Seguridad Social al tomar como base reguladora de la prestación de la I.L.T. la base de cotización del mes en que se produce la baja del trabajador, en lugar de la correspondiente al mes anterior a la misma. Esta circunstancia se presenta tanto en el pago delegado derivado de contingencias comunes como en el que gestiona en régimen de autoseguro por Accidente de Trabajo y viene motivada por la inadecuación del proceso informático a esta contingencia.

b) Premios de permanencia

El personal tiene derecho a la percepción de gratificaciones económicas a partir de los 30 años de servicios en la Red, percibiéndose al pasar a la situación de pensionista y excepcionalmente como anticipo a cuenta en situación de activo. RENFE las registra con criterio de pago, en contra de los principios de contabilidad generalmente aceptados, sin que conste que esta circunstancia se deba a la aplicación de criterios fijados para la Entidad por la I.G.A.E. A 31-12-89, los premios de permanencia devengados ascienden a 2.000 millones de pesetas. Los pagos realizados durante 1989 por este concepto ascendieron a 454 millones de pesetas.

c) Gastos de viaje

Los gastos de viaje del personal sujeto a Convenio no perteneciente a la estructura de Dirección de la Empresa, se encuentran adecuadamente regulados y justificados según se puso de manifiesto en el transcurso de la fiscalización. Sin embargo, no existe una regulación general de los gastos de viaje del personal directivo y titulados superiores, a los que se les aplica el sistema de gastos a justificar, quedando el control de los mismos limitado al que puedan ejercer las Direcciones que los autorizan.

Se constatan igualmente distintos procedimientos para liquidarlos: por nómina, el 96,7% de los mismos, y por libramiento de pago el resto. Se han detectado asimismo gastos de viaje liquidados por los fondos permanentes asigna-

dos a las Direcciones en que se divide la Red, que no son objeto de reclasificación contable, no quedando por tanto registrado como gastos de personal.

El importe registrado como gastos de viaje corresponde a gastos de manutención y alojamiento, aplicándose los gastos de desplazamiento a la clave retributiva de locomoción, cuya equivalencia contable es la de «Otros Gastos de Personal». La citada circunstancia no desvirtúa el importe registrado por gastos de viaje, debido a que los desplazamientos se realizan mayoritariamente por ferrocarril, no registrando la Entidad el coste del autotransporte. Se observa asimismo en algunas de las dependencias examinadas, cierta confusión entre las claves relativas a gastos de viaje y la de locomoción, utilizándose indistintamente. El importe contabilizado en 1989 por gastos de locomoción ascendió a 187 millones de pesetas.

En la fiscalización de los gastos de viaje no ha sido aportada por la Red la justificación de 2 millones de pesetas, correspondientes a tres libramientos girados contra el fondo especial para gastos de viaje de personal de alta Dirección, constituido en la Dirección General de Recursos Humanos.

d) Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas

La Entidad no ha sometido a retención ninguna de las indemnizaciones abonadas a su personal por jubilación anticipada, ceses pactados o invalidez, interpretando erróneamente la contestación de la Dirección General de Tributos a una consulta vinculante formulada por la Entidad en 1984, según la cual, las indemnizaciones por cese estaban exceptuadas del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, en virtud de lo dispuesto en los artículos 8 y 10 del Reglamento de dicho Impuesto, de 3 de agosto de 1981, hasta el límite máximo establecido en la legislación vigente en 1989.

Las indemnizaciones por jubilación anticipada no se encuentran incluidas en los supuestos de hecho relacionados en los artículos 8.e) y 10.1.a.) del Reglamento del Impuesto, aprobado por R.D. 2384/1981, no suponiendo la compensación por la pérdida o deterioro de un derecho, sino la novación y reconocimiento de un nuevo derecho, que se enmarca en el ámbito de los haberes pasivos y de las pensiones sujetas al Impuesto, en virtud de lo establecido en el artículo 41 del citado Reglamento.

Por otra parte, las indemnizaciones abonadas por la Sociedad estatal por el pase a la situación de pensionista por invalidez permanente, no están contempladas en los supuestos de no sujeción a los que se refieren los artículos 8.e) y 10.1.b) del Reglamento del Impuesto, estando sujetas a retención por el total de su cuantía, por aplicación del Reglamento, al considerarse que toda la indemnización supera el límite máximo obligatorio establecido por la normativa vigente, en este caso la normativa de pensiones de la Seguridad Social, dado que son independientes y complementarias de las otorgadas por el sistema público.

Por último, y respecto a las indemnizaciones abonadas por la Entidad por los ceses tramitados ante el Instituto de Mediación, Arbitraje y Conciliación (I.M.A.C.), las mismas debieron someterse a retención por la cuantía que superase el límite máximo establecido con carácter obligatorio en la

legislación vigente, es decir, el Estatuto de los Trabajadores (45 días de salario por año de servicio con un máximo de 42 mensualidades, al ser tramitados como despidos individuales improcedentes).

e) Empresas participadas

En los costes de personal de RENFE se computan los relativos al personal cedido a la Fundación Ferrocarriles Españoles y a la participada Intercontainer. Respecto a los primeros, se ha podido constatar a partir de los Acuerdos RENFE-Fundación, por los cuales esta última asumió las distintas funciones objeto de su creación, que los citados costes deberían ser soportados por la Fundación.

Por lo que respecta a Intercontainer, no ha sido aclarada por RENFE dicha circunstancia, no constando, en cualquier caso, excepción expresa al procedimiento general de facturación a las empresas participadas por las retribuciones abonadas directamente por RENFE al personal cedido a las mismas.

Se estima que, como consecuencia de estas salvedades, los costes de personal en 1989 recogen un gasto en exceso del orden de 120 millones de pesetas.

II.3.3. Energía de tracción

El gasto aplicado a tracción por energía eléctrica y combustible en 1989 fue de 23.843 millones de pesetas frente a los 23.384 millones del ejercicio anterior, presentando pues una variación en términos monetarios del 2%.

RENFE distingue en su Cuenta de Resultados entre la energía aplicada a tracción (E.T.) y la de usos distintos de tracción (E.U.D.T.), a través de un proceso paralelo de facturación y lectura de contadores. Basándose en esta distinción presenta el siguiente detalle de costes:

	E.T.	E.U.D.T.*	Total
• Electricidad	15.888	2.113	18.001
• Gasóleo	7.955	919	8.874
Total	23.843	3.032	26.875

* Computada en el Area de «Materiales y Varios».

En el cuadro siguiente se establecen las variaciones en unidades físicas y monetarias para el período 1988-1989.

	1989		Variación en el ejercicio	
	Uds. fis.	Millones de Ptas.	Uds. fis.	Uds. mon.
Energía Eléctrica (Mill.kw./h.)	1.670	15.888	(1.0%)	3,5%
Gasóleo (Mill./litro)	147	7.955	(2,2%)	(1.0%)
Total		23.843		2,0%

El importe de las compras de combustibles en 1989 asciende a 8.252 millones de pesetas, no presentando variación significativa con respecto al ejercicio anterior.

Como consecuencia de los análisis practicados pueden destacarse las siguientes observaciones:

a) Energía eléctrica

La Red contabiliza el consumo de energía eléctrica a precio estándar y según lecturas de contadores, regularizándose cantidades y precios al recibirse la facturación correspondiente.

No se han presentado incidencias en la aplicación de los procedimientos de auditoría en estas cuentas; correspondiendo el importe contabilizado a la facturación de las compañías eléctricas en el ejercicio 1989.

b) Combustibles

Los consumos aplicados de combustibles se valoran a precio estándar e incluyen aproximadamente un 5% de recargo en concepto de autotransporte, por el que se reconoce al mismo tiempo un ingreso de igual importe.

II.3.4. Materiales y varios

El importe contabilizado asciende a 77.016 millones de pesetas. El detalle de los mismos y su variación respecto al ejercicio anterior se exponen, en millones de pesetas, en el cuadro siguiente:

Concepto	Saldo al 31-12-1989	Variación en el ejercicio	
Energía U.D.T.	3.032	183	6%
Consumo de Materiales	17.774	529	3%
Servicios del Exterior	45.873	7.464	19%
Gastos Financieros	631	(46)	(7%)
Transporte por Carretera	—	(5.213)	—
Gastos Generales	9.706	497	5%
Total	77.016	3.414	5%

Destaca la supresión en 1989 de gastos ligados al transporte por carretera. Ello es debido a la creación en diciembre de 1988 de la Sociedad ENATCAR (Empresa Nacional de Transporte por Carretera).

A continuación se procede a un análisis más detallado de los principales epígrafes que configuran el subgrupo de Materiales y Varios de la Cuenta de Resultados de RENFE.

II.3.4.1. Energía para usos distintos de tracción (U.D.T.)

RENFE computa dentro del apartado de «Materiales y Varios» el suministro de energía para usos distintos de tracción. El detalle del mismo se presenta conjuntamente con la energía de tracción, como ya quedó indicado.

II.3.4.2. Consumo de materiales

En el año 1989 la Entidad contabilizó compras de materiales por 39.219 millones de pesetas, 22.250 millones de material de vía y 16.969 millones de material rodante. Frente a los 32.276 millones importe de las compras durante 1988, el incremento es del orden del 22%, justificado por los acopios realizados con destino al nuevo acceso ferroviario de Andalucía (N.A.F.A.).

En la contratación de las compras de la Red se establece que los suministradores depositen los materiales en la estación de ferrocarril más próxima a su domicilio, desde donde RENFE los transporta hasta su lugar de destino; grabando la Entidad el coste de las compras con un recargo del 12% en concepto de autotransporte, almacenaje, etc. y reconociendo, al mismo tiempo, un ingreso de igual cuantía. No obstante, RENFE no dispone de estudios que determinen el coste del transporte propio. Otras consideraciones sobre este particular se exponen en el Área de «Almacenes».

Los consumos aplicados en el ejercicio fueron de 17.774 millones de pesetas, lo que arroja un incremento monetario del 3% respecto al ejercicio anterior. Los mismos se valoran a precio estándar conforme al criterio establecido para RENFE por la I.G.A.E.

II.3.4.3. Servicios del exterior

RENFE registra bajo este epígrafe los gastos por trabajos, suministros y servicios exteriores, una vez deducidos los consumos de energía eléctrica y combustibles, computados separadamente en su Cuenta de Resultados como se ha expuesto anteriormente.

Sobre un total de gastos de explotación de 297.391 millones de pesetas, los gastos por servicios del exterior representan el 15,4% de los mismos, constituyendo el segundo capítulo de gastos de explotación por la cuantía de los mismos, y a continuación de los costes de personal. De la comparación con los costes totales registrados en 1989, la participación que resulta es del 13%, detrás de los de personal y financiero del mismo ejercicio.

El coste de los servicios del exterior se incrementó durante 1989 en un 19% respecto al ejercicio anterior. El detalle por conceptos de la evolución de los mismos se presenta en millones de pesetas, en el cuadro siguiente:

Concepto	Saldo al 31-12-1989	Variación en el ejercicio	
Arrendamientos	2.440	6	—
Reparación y Conservación	19.786	1.424	8%
Cánones	4.031	186	5%
Agencias de Viajes	2.066	324	19%
Trabajos de otras empresas	14.474	4.240	41%
Varios	3.076	1.284	72%
Total	45.873	7.464	19%

Destacan las variaciones de gasto correspondientes a los conceptos de «Reparación y Conservación», «Trabajos realizados por otras empresas» y, dentro del apartado «Varios», los gastos por supresión de pasos a nivel.

Las variaciones en los gastos de «Reparación y Conservación» se explican básicamente por los aumentos en las rúbricas relativas a limpieza de material rodante y edificios —22,33%—, conservación normal de la vía —15,41%— y reparaciones, mantenimiento y vigilancia de edificios e instalaciones —37,71%—. Destaca igualmente el descenso, del orden del 19%, de los costes de reparaciones derivadas de accidentes en el período considerado.

Dentro del apartado de «Varios» que engloba las provisiones de gastos de tratamiento no informático, las pólizas de seguros y los gastos por supresión de pasos a nivel, son estos últimos, con un incremento de 1.294 millones de pesetas, los que soportan la desviación de costes con respecto al ejercicio anterior, si bien dicho coste se ve compensado con un ingreso del mismo importe, no teniendo al final repercusión en los resultados del ejercicio, como se pone de manifiesto en el Área de «Inmovilizado Material».

Los gastos correspondientes a «Trabajos realizados por otras empresas» presentan una importante subida respecto al ejercicio anterior, tanto en términos absolutos como relativos. El aumento se produce, de un lado, en los gastos ligados al tráfico de viajeros y de mercancías, y de otro, en los de estudios y proyectos encargados a terceros, con 2.786 y 1.190 millones de pesetas de incremento, respectivamente.

A continuación y en orden a su importancia, se procede al análisis particular de los gastos ligados al tráfico de viajeros y de mercancías:

Gastos por tráfico de viajeros. Bajo este título RENFE contabiliza la facturación de otras empresas por prestaciones de servicios relacionadas con el tráfico de viajeros (coches cama, literas, restauración en trenes, etc.). En 1989 el coste total por estos conceptos ascendió a 4.842 millones de pesetas, presentando un incremento de 1.088 millones respecto al ejercicio anterior. El citado aumento se localiza fundamentalmente en los gastos de restauración en trenes, que pasan de 223 millones contabilizados en 1988 a 1.086 millones en 1989. Sin embargo, el aumento real de estos gastos es sensiblemente inferior, ya que una gran parte de los mismos se pagaron durante 1988 mediante anticipos a la sociedad adjudicataria en ese ejercicio del servicio de restauración, el Grupo CATER TREN, S. A., estando activados en cuentas de anticipos a proveedores, a 31 de diciembre de 1989, 549 millones de pesetas, de los cuales 38 millones se compensarían posteriormente, quedando los 511 millones restantes pendientes de regularizar por no reunir las condiciones que en materia de autorizaciones de gastos tiene establecidas la Entidad.

Para cubrir esta contingencia el Gabinete Contable, al cierre del ejercicio 1989, constituyó una provisión de 431 millones de pesetas con cargo a gastos del ejercicio. La citada provisión se dotó por importe inferior al saldo de anticipos pendientes de regularizar, no incluyendo tampoco la cantidad (305 millones de pesetas) reclamada por CATER TREN, S. A. a RENFE ante la jurisdicción ordinaria en juicio declarativo de mayor cuantía, resuelto por Sentencia del Juzgado de 1.ª Instancia número 15 de los de Madrid, de fecha 30 de diciembre de 1993, por la que se condena a RENFE al pago de 299 millones de pesetas.

En el Área de «Anticipos» se completa el análisis de estos gastos con las observaciones que se deducen de las comprobaciones realizadas.

Gastos por tráfico de mercancías. RENFE contabiliza los gastos a los que se refiere el epígrafe en la cuenta del mismo título, dentro del subgrupo de Trabajos, Suministros y Servicios Exteriores.

En el ejercicio 1989 estos gastos ascendieron a 6.338 millones de pesetas, con un aumento de 1.706 millones de pesetas respecto al ejercicio anterior; constatándose que las mayores oscilaciones las presentan los gastos por removido y acarreo del transporte de detalle (TIDE), cuyas rúbricas soportan el 73% del referido incremento de costes.

Los citados servicios son prestados a RENFE por la empresa «Distribución, Almacenaje y Transporte Cargo Expres, S. A.» (DATSA), sociedad participada al 100% por EQUIDES, a su vez filial de RENFE.

El régimen económico financiero entre RENFE y DATSA se establece por Acuerdo Marco en febrero de 1988, trasladando la segunda prácticamente la totalidad de sus costes de explotación a RENFE, dada la escasa relevancia de su facturación a terceros.

En 1989 DATSA factura a RENFE 2.003 millones de pesetas por removido y acarreo al detalle, habiendo incurrido en unos costes totales de 2.005 millones de pesetas frente a los 753 millones del ejercicio anterior, según datos que obran en el Informe de Auditoría independiente a sus Estados Financieros cerrados a 31 de diciembre de 1989.

La evolución de estos costes puede estar motivada por un aumento importante de actividad, dado que en 1989 se duplicó el número de despachos centrales explotados por la filial; sin embargo, este aumento de costes no se ha correspondido, en el mismo período considerado, con una elevación de los ingresos de RENFE por transporte de mercancías al detalle y paquete expés, que descienden por el contrario de 5.939 millones de pesetas en 1988 a 5.475 millones en 1989. En todo caso, la gestión llevada a cabo por DATSA durante el ejercicio 1989 ha tenido una repercusión negativa en los resultados de la Entidad ferroviaria.

II.3.4.4. Gastos generales

Bajo el título del epígrafe, RENFE agrupa los gastos diversos, los de transportes y tributos, además de los de consumo del material de oficina. En el ejercicio 1989 los costes registrados por estos conceptos ascienden a 9.706 millones, presentando un incremento del 5,4% respecto al ejercicio 1988. En el detalle que figura a continuación se expone la composición y evolución de los gastos generales para el período considerado:

(en millones de pesetas)		
Concepto	Saldo al 31-12-1989	Variación en el ejercicio
Tributos	463	(926)
Gastos de transporte	859	511
Gastos diversos	8.384	912
Total	9.706	497

La variación de tributos deriva de un cambio en el tratamiento contable de las retenciones a cuenta sobre los intere-

ses pagados a los bancos extranjeros. En 1988 se contabilizaban como tributos y en 1989, como mayor coste financiero dado que son asumidos por la Entidad, en ejecución de lo estipulado en los correspondientes contratos de endeudamiento.

El incremento de los gastos diversos en el período analizado tiene su origen en el aumento de la dotación para la reserva de incobrables en 1.097 millones de pesetas. Dicha variación se debe a la provisión de 1.093 millones en concepto de diferencias de valoración del patrimonio cedido a ENATCAR, S. A., al constituirse esta Entidad.

II.3.4.5. Principales observaciones

a) Procedimientos y control

RENFE aplica un Sistema Integrado de Control de Gastos (S.I.C.G.) de carácter informático, a los gastos por trabajos, suministros y servicios exteriores, transportes y gastos diversos, del que quedan excluidos los gastos de energía, consumo de materiales, financieros, contribuciones e impuestos y los gastos de personal referidos a conceptos salariales.

Los instrumentos básicos del S.I.C.G. son el Pedido de Autorización de Gastos (P.A.G.) y el Libramiento de Pago, documentos ambos de tratamiento informático.

El P.A.G. es un documento de control presupuestario; no constituye una autorización de gasto propiamente dicha (materializada en otro documento: la propuesta de contratación), sino una autorización para disponer del presupuesto asignado, si el gasto correspondiente cumple con la normativa particular de la Entidad.

El P.A.G. se formula por el mismo importe por el que se adjudica el suministro o servicio correspondiente por los Organismos de Contratación de RENFE, y su autorización es previa en todo caso al otorgamiento de contrato. La autorización del P.A.G. y su validación por el S.I.C.G. depende de la cuantía del mismo, realizándose por órganos distintos de los que tienen atribuida la competencia para contratar en la Entidad, interviniendo el Gabinete Contable, el Comité de Dirección y la Jefatura de Presupuestos.

El Libramiento de Pago, además de constituir en sí mismo una orden de pago a proveedores, materializa las disposiciones de crédito previamente reservadas por el documento P.A.G., teniendo a diferencia de aquél un tratamiento contable. En efecto, para el Presupuesto de Explotación que se ejecuta por libramientos de pago, cada libramiento se corresponde con un apunte contable, siendo el libramiento el instrumento por el que el sistema informático valida el gasto efectuado.

El objetivo básico del S.I.C.G. es el control del gasto a partir de la comprobación de que todos los gastos procesados por el sistema están presupuestados y autorizados, enlazando así con dos sistemas complementarios de control, el presupuestario y el de contratación.

La capacidad genérica para contratar es atribuida al Consejo de Administración en el Título II, artículo 8.h.) del Estatuto de RENFE, aprobado por Decreto 2.170/1964, previendo el artículo 13 del mismo la delegación, con carácter permanente o transitorio, de parte de sus facultades en Comisiones Delegadas. En su virtud, el Consejo de Ad-

ministración —en sesión de 12 de diciembre de 1983— delegó en el Presidente del Consejo, en la Comisión Delegada de Compras, en el Director General de la Red y en tres Directores Generales Adjuntos, la autorización de toda clase de adquisiciones y contratos de servicio, suministros y obras hasta unas determinadas cuantías, que varían con el órgano delegado, autorizando asimismo el gasto correspondiente.

Corresponde, igualmente, al Consejo de Administración el aprobar el Presupuesto de Explotación de la Red, conforme a lo estipulado en el artículo 8.d) de su Estatuto. Las limitaciones relacionadas con la ejecución de presupuesto de RENFE se contienen con carácter general en el punto 5 de la Orden Comunicada de la Dirección General de RENFE sobre Autorizaciones para la realización de Gastos de Explotación, de febrero de 1989, configurando un sistema de control del gasto «a priori», semejante al establecido en la Administración Pública española, con una vinculación a nivel de centro-cuenta que, salvo por los puntos débiles que se enumeran a continuación y junto con los controles adicionales incluidos en el S.I.C.G., constituyen el mínimo exigible para controlar internamente un presupuesto de explotación de la importancia del que se comenta.

Otras observaciones sobre el control:

— En materia de contratos de explotación de vigencia anual o plurianuales pero revisables anualmente, se evidencia la no revisión de las autorizaciones preceptivas para contratar, ni siquiera cuando las modificaciones a las condiciones económicas iniciales rebasan los niveles de autorización originales, conforme a los niveles de competencia establecidos al efecto por el Consejo de Administración de la Entidad en diciembre de 1983.

— Se han puesto de manifiesto situaciones de realización de gastos con anterioridad a la autorización de los mismos; dicha situación obliga al Gabinete Contable a modificar la fecha de la facturación en los casos en que sea anterior la aprobación del P.A.G. correspondiente, procedimiento que permite la tramitación de dichas facturas una vez aprobado el P.A.G.

Dicha circunstancia se ha presentado fundamentalmente en el apartado de «Conservación y Reparaciones», aunque también y con carácter ya más excepcional en epígrafes relativos a alquiler y conservación de grúas y otros gastos, afectando esta contingencia a proveedores habituales de la Entidad, lo que es más criticable teniendo en cuenta la gestión continuada.

A su vez, el hecho aquí expuesto afecta a la falta de periodicidad en el registro mensual del gasto, dado que el mes en que se autoriza el P.A.G. soporta la contabilización de toda la facturación acumulada, que para algunos de los casos examinados incluía la facturación de ejercicios anteriores.

b) Libramientos proforma

Se constatan retrasos importantes en la tramitación de los gastos procesados por el Sistema Integrado de Control de Gastos (S.I.C.G.), superándose ampliamente los plazos previstos al efecto por el punto 6 de la anteriormente citada Orden Comunicada de la Dirección General de RENFE para la realización de gastos de explotación.

Con objeto de que esta limitación no afecte a la correcta imputación de las operaciones a su devengo, al cierre del ejercicio y para gastos autorizados pendientes de tramitar por no haberse recibido la factura a 31 de diciembre o por no estar intervenida a esa misma fecha por el Gabinete Contable, se constituye una provisión en concepto de «Periodificación Gastos Autorizados» con cargo a los distintos conceptos a lo que se refiere. Esta provisión es procesada por el S.I.C.G. a través de los denominados libramientos proforma o a justificar. Estos son emitidos por las dependencias de la Red, por la diferencia entre el importe autorizado en el correspondiente P.A.G. y el aplicado por libramientos de pago, siendo el gasto realmente validado por el sistema en el

ejercicio siguiente a través de la tramitación de los correspondientes libramientos regularizadores.

Como consecuencia de dicha provisión, los gastos de explotación resultaron sobrevalorados en 1.575 millones de pesetas, importe no aplicado en 1990 por el proceso de libramientos regularizadores de proformas 1989. Inversamente, y derivado de la anulación en 1989 de libramientos proforma 1988, los gastos de explotación del ejercicio fiscalizado se vieron minorados en 1.158 millones de pesetas.

En el siguiente detalle se efectúa un seguimiento del efecto, por capítulos de gastos, del proceso de libramientos proforma (en millones de pesetas):

CONCEPTOS	LIBRAMTS. PROFORMA 1989 (1)	LIBRAMTS. REGULARIZ. 1990 (2)	IMPORTE 89 NO APLICADO EN 1990 (3)	IMPORTE 88 NO APLICADO EN 1989 (4)	EFFECTO NETO 1989 (5)=(3)-(4)
GASTOS DE PERSONAL	193	178	15	61	(46)
<u>MATERIALES Y VARIOS</u>	<u>9.482</u>	<u>7.922</u>	<u>1.560</u>	<u>1.097</u>	<u>463</u>
. Servicios Exteriores	8.267	7.053	1.214	721	493
. Gastos Generales	1.215	869	346	376	(30)
TOTALES	9.675	8.100	1.575	1.158	417

Puede observarse que el efecto neto sobre los gastos de explotación en el ejercicio 1989 se elevó a 417 millones de pesetas. Globalmente y en términos absolutos, el capítulo sobre el que tuvo más repercusión fue el de Servicios Exteriores y, dentro del mismo, las rúbricas contables de conservación normal de la vía, costes exteriores de producción y estudios y proyectos encargados a terceros.

Igualmente, en el transcurso de la fiscalización se han puesto de manifiesto gastos devengados en 1990, imputados al ejercicio 1989 a través del proceso de libramientos proforma, por importe de 181 millones de pesetas (154 millones en Servicios Exteriores y 27 por Gastos Diversos).

Las incidencias apuntadas en el presente apartado están motivadas por la utilización inadecuada del proceso pro forma y vienen pasibilitadas por una doble circunstancia:

En primer lugar, la provisión dotada en concepto de periodificación por gastos autorizados no siempre se constituye por el importe pendiente de aplicar de los correspondientes P.A.G., sino por el remanente de crédito existente al cierre del ejercicio en las rúbricas presupuestarias correspondientes, importe por el cual algunos de los centros responsables de gestionar el Presupuesto emiten los oportunos libramientos proforma.

En segundo lugar, la validación por el S.I.C.G. de Pedidos de Autorización de Gastos relativos a contratos de vigencia distinta a la del P.A.G., se produce sin atender al devengo de los gastos autorizados en el mismo.

c) Archivo de la documentación de gastos

Se detectan deficiencias importantes en el sistema de archivo, tanto de los justificantes de gasto como de los contratos relativos a los mismos.

— Archivo de libramientos de pago

Un justificante de gasto en RENFE tiene en principio una triple referencia: la del libramiento de pago por el que se procesa, la del centro de gasto al que se aplica y la del canal contable por el que se registra.

Las deficiencias detectadas se resumen básicamente en la inexistencia de un criterio único de archivo y la falta de rigor en la aplicación de los existentes. Las mayores incidencias se presentaron en el archivo de libramientos de energía eléctrica y de libramientos regularizadores de libramientos proforma.

— Archivo de contratos

La responsabilidad en materia de custodia de contratos está en consonancia con los niveles de autorización del gasto en RENFE; y adicionalmente, por lo que se refiere a las copias de los mismos, corresponde en primer lugar —y para todos los casos— al Gabinete Contable, y a la Jefatura de Presupuestos para contratos que superen los 20 millones de gasto.

En la ejecución de las pruebas se constató la inexistencia de un sistema único de codificación de contratos para todos los agentes responsables de su custodia, detectándose que en el 50% de los supuestos analizados no existía concordancia entre el número de contrato que figuraba en los registros contables con el número atribuido por la Dirección de Contratación, Dirección que en 1989 controlaba los contratos superiores a 40 millones y de todos los celebrados por los Organismos Centrales de RENFE anteriores a la estructuración de la Entidad en Unidades de Negocio.

d) Gastos por Relaciones Públicas

El importe contabilizado en este epígrafe ascendió en 1989 a 1.281 millones de pesetas, con un aumento del 22% respecto al ejercicio anterior. En la fiscalización de estos gastos, y con referencia a una rúbrica de los mismos destinada a recoger el coste de «objetos promocionales», que en 1989 ascendió a 170 millones de pesetas, se pusieron de manifiesto deficiencias en la documentación correspondiente, por omisión del destinatario del obsequio concreto y el motivo del mismo, lo cual dificulta su adecuado control por la Entidad.

e) Comunicaciones

El Plan de Cuentas de RENFE vigente en 1989 distinguía en la contabilización del gasto telefónico entre el alquiler de líneas telefónicas, aplicado al subgrupo de «Servicios del exterior», y el consumo telefónico incluido en el de «Gastos diversos». El gasto, sin embargo, debería imputarse íntegramente al concepto de «Comunicaciones» del subgrupo de «Gastos diversos», sin perjuicio de un mayor desarrollo dentro del mismo. El importe total contabilizado por este concepto en 1989 ascendió a 2.523 millones de pesetas.

f) Gastos diversos. Regularizaciones

Dentro del concepto del epígrafe se registró, en el ejercicio 1989, un cargo de 256 millones de pesetas, con abono a la cuenta (569) «Partidas pendientes de aclarar»; cancelándose con el citado asiento los descuadres que presentaban desde 1980 una serie de cuentas y que, a principios de 1989, figuraban activados en la citada cuenta (569), sin que haya sido justificada la procedencia de la regularización contra gastos del ejercicio.

II.3.5. Intereses

Las peculiaridades de la estructura financiera de RENFE, que tiene que financiar importantes inversiones fijas y circulantes, en una gran parte correspondientes a deudas de la Administración Pública, da lugar a que los intereses pasivos de la Entidad sean una partida importante de su cuenta de Resultados, a pesar de que la gestión financiera de captación de préstamos de la Red sea en general correcta.

El importe aplicado en 1989 a Resultados por el concepto del epígrafe ascendió a 58.947 millones de pesetas, pre-

sentando una disminución con respecto al año anterior del 6%. A su vez, la Entidad imputó gastos financieros a inversiones por 738 millones de pesetas, y otros 631 los clasificó en gastos por materiales y varios.

El detalle de la carga financiera de la financiación ajena para 1989, así como su variación respecto al ejercicio 1988, es el siguiente:

Concepto	Saldo al 31-12-1989	Variación en el ejercicio	
Moneda extranjera	24.128	930	7%
Intereses de créditos extranjeros	20.951	(55)	
Intereses Europapel comercial	3.446	751	
Gastos Financieros por oper. SWAP	7.316	(1.828)	
Ingresos	(7.585)	2.062	
Préstamos y obligac. moneda nacional	9.256	(786)	(8%)
Intereses de créditos nacionales	2.502	(2.208)	
Intereses de obligaciones	6.754	1.422	
Pagarés RENFE	25.086	657	3%
Pago aplazado proveedores	3.322	(385)	(10%)
Canon garantía y avales	438	(610)	(58%)
Gastos formalización	239	(240)	(50%)
Impuesto de Sda. No Residentes	910	910	—
Regularizac. e intereses inter- calares	(4.432)	(4.044)	1.042%
Total	58.947	(3.568)	(6%)

Las regularizaciones corresponden a un ajuste de 3.694 millones de pesetas, motivado por el cambio de criterio en la contabilización de los pagos al Banco de España derivados de las pólizas de crédito concertadas con dicho Organismo, los cuales hasta 1989 eran considerados por RENFE como intereses, cuando el Banco de España los aplicaba a la amortización de la deuda.

RENFE ha considerado como gastos financieros imputables al ejercicio las retenciones a cuenta sobre los intereses pagados a bancos extranjeros, como consecuencia de haberse convenido que aquéllas fueran soportadas por la Entidad. En ejercicios anteriores estos gastos se computaban en el capítulo de Gastos generales.

De las comprobaciones realizadas en esta área sobre control y registro de operaciones, no se han deducido otras observaciones que las derivadas de defectos de periodificación de escasa relevancia económica.

II.3.6. Amortizaciones

La Entidad contabiliza en 1989 dotaciones a la amortización del Inmovilizado Material por 35.343 millones de pesetas, lo que representa un aumento del 14% respecto al ejercicio anterior.

El análisis de las mismas se realiza en el apartado de este Informe dedicado a Variaciones Patrimoniales, conjuntamente con el efectuado sobre el Inmovilizado.

III. VARIACIONES PATRIMONIALES EN EL EJERCICIO 1989

III.1. CUENTAS DEL ACTIVO

III.1.1. Inversiones materiales

Según el estado comparativo de balances de RENFE, al 31 de diciembre de 1988 y 1989, que se acompaña como anexo I, las inversiones materiales de la Red, al final del último ejercicio citado y su evolución en el mismo, así como la amortización acumulada al cierre del ejercicio 1989 y su variación, alcanzaban los siguientes valores expresados en millones de pesetas:

Concepto	Saldo al 31-12-1989	Variación en el ejercicio
Inmovilizado material	991.983	58.050
Amortización acumulada	(526.020)	(29.301)
Inmovilizado en curso	211.946	79.336
Inversiones pendientes de aceptación	11.307	5.853
Total inversiones materiales netas	689.216	113.938

III.1.1.1. Inmovilizado material y su amortización acumulada

En el cuadro que se acompaña como anexo III, queda detallada tanto la composición del saldo del Inmovilizado material al final de los ejercicios 1988 y 1989 como las cifras y conceptos de la variación experimentada por aquél en el último ejercicio citado. El cuadro contiene algunas diferencias con los saldos del balance y de la cuenta de resultados presentados por la Entidad al 31 de diciembre de 1989, debido a las siguientes incidencias, salvadas en el cuadro:

a) Con fecha 20 de abril de 1990, RENFE practicó un asiento, con efectos a 31 de diciembre anterior, reclasificando grandes reparaciones de material rodante por importe de 7.779 millones de pesetas, del inmovilizado en curso, en el que figuraban, al inmovilizado material. Dicho importe se ha incorporado en el balance a «Elementos de transporte», cuando los saldos preexistentes de igual naturaleza se hallan incluidos en dicho balance en el concepto de «Otro inmovilizado material». En el cuadro se ha sumado el nuevo importe a los anteriores, homogéneos del mismo.

b) En la cuenta de resultados del ejercicio 1989, la amortización de activos fijos se eleva a 35.343 millones de pesetas, cuando en el cuadro de saldos y sus variaciones figura la cifra de 32.220 millones de pesetas como total dotación en el ejercicio 1989 a los fondos de amortización.

La diferencia corresponde en parte al valor residual de elementos dados de baja en inventario por 2.298 millones de pesetas que, siguiendo instrucciones de la Intervención General de la Administración del Estado (IGAE), se ha contabilizado como mayor amortización.

Además, en el ejercicio 1988 se calcularon las amortizaciones con un error por exceso de 644 millones de pesetas, que para su compensación se dedujo globalmente de la amortización acumulada y de la cuenta de gastos que recogía las dotaciones a los fondos de amortización, quedando en la amortización acumulada una partida deudora por el referido importe. En 1989 se modificó la cuota de amortización de los bienes en que se produjo el error, de forma que el valor neto contable de los mismos, indebidamente reducido, se amortizase en el resto de vida útil de dichos bienes. Por otra parte, se retrocedió el asiento de compensación practicado en el ejercicio anterior, incrementando el gasto por amortizaciones de 1989 en la referida cuantía menos el importe no determinado de la citada aplicación de cuotas reducidas.

Finalmente, 181 millones corresponden a la amortización, en el ejercicio 1989, de gastos amortizables.

Con independencia de las correcciones contables comentadas, es de destacar que en el citado anexo III se aprecian las diferentes clases de bienes que integran el inmovilizado material y sus respectivos valores de inventario, expresados por los saldos correspondientes.

El inventario del inmovilizado material de RENFE fue realizado en 1975 por una firma independiente, pero no se ajustaron al mismo los correspondientes saldos contables. Posteriormente se encargó a la misma firma la actualización de dicho inventario, y se ajustaron los saldos del balance al 31-12-1986, originándose en conjunto, en el referido ajuste, una minusvalía neta de 19.119 millones de pesetas.

La referida actualización del inventario y su posterior mantenimiento y control no fueron satisfactorios, circunstancia puesta de manifiesto con motivo de la reestructuración de la empresa en «unidades de negocio» y la distribución entre éstas de los distintos activos, lo que hizo sentir la necesidad de una revisión del inventario que se inició en junio de 1989 y finalizó en septiembre del año siguiente, con motivo de la cual se produjo la afloración de 10.246 activos y la baja de otros 7.135, con unos valores netos contables de 10.393 y 1.879 millones de pesetas, respectivamente, durante la totalidad del proceso de ajuste.

Después del inventario y su revisión, sigue sin ser satisfactorio el mantenimiento que se hace de aquél debido, entre otras causas, a la falta de designación de personas responsables del inventario de cada dependencia, a que se incumple la orden de comunicar las variaciones habidas y a que no se realizan recuentos periódicos.

Es conveniente resaltar que la Entidad no tiene un nivel mínimo para inventariar los elementos de su activo, lo que implica que figuren en inventario elementos de escaso valor y que, sin embargo, dificultan y encarecen el mantenimiento de dicho inventario.

Por otra parte, los terrenos no se hallan inventariados y el saldo de los mismos al 31 de diciembre de 1989, de 83.930 millones de pesetas, sólo comprende el coste de las explicaciones realizadas y el valor estimado de los terrenos destinados a su enajenación, por 73.977 y 9.953 millones de pesetas, respectivamente. El 1 de agosto de 1990, se firmó un contrato por el que RENFE encomendó a su filial INECO la realización de un inventario físico de terrenos, sin incluir la valoración de los mismos.

Entre los terrenos a enajenar, que normalmente se afloran por su valor catastral con abono a los fondos patrimo-

niales, destacan los correspondientes a la operación denominada «Pasillo Verde», objeto de un convenio con el Ayuntamiento de Madrid de fecha 22 de mayo de 1987, y para cuya realización se creó un Consorcio Urbanístico el 23 de enero de 1989, en el que participan Ayuntamiento y RENFE a partes iguales. Los terrenos a aportar por la Red a esta operación se aflozaron por un valor estimado de 9.066 millones de pesetas, pero una modificación del Plan General de Ordenación Urbana de Madrid afectó a dicha valoración, y una consultoría independiente determinó un posible valor catastral de dichos terrenos de 2.263 millones de pesetas que, de confirmarse, supondría una minoración del patrimonio de RENFE de 6.803 millones de pesetas.

También es de señalar que en los saldos de inversiones materiales se incluyen obras realizadas por el Ministerio de Transportes, Turismo y Comunicaciones y entregadas a RENFE para su explotación sin constancia de su respectivo coste, por lo que la Entidad las valora en una peseta a efectos de su control en inventario, en el que a 31 de diciembre de 1989 había aproximadamente 600 de dichas obras.

Los activos se clasifican en inventario siguiendo las distintas cuentas establecidas para el inmovilizado material por el Plan General de Contabilidad vigente en 1989.

Con referencia a los principales conceptos de variación de saldos en el ejercicio 1989, que en el citado anexo III se indican, procede señalar:

Activación.—De las inversiones traspasadas al inmovilizado material durante el ejercicio 1989, los activos nuevos importaron 29.101 millones de pesetas y las modificaciones por ampliación, mejora o transformación de activos preexistentes se elevaron a 16.991 millones de pesetas.

Afloraciones.—Bajo este concepto se ha recogido la de terrenos para su venta posterior, por 9.966 millones de pesetas, así como los valores y su respectiva amortización de otros activos aflorados con motivo de la revisión del inventario realizada en el ejercicio 1989.

Bajas.—Básicamente, fueron la de terrenos por 1.371 millones de pesetas y las originadas por bienes no localizados en la aludida revisión del inventario o por sustituciones parciales, por importes de 1.625 y 566 millones de pesetas de valor neto contable, respectivamente.

Regularizaciones.—Principalmente son consecuencia del ajuste de múltiples descuadres existentes al 31 de diciembre de 1989 entre el inventario y la contabilidad, descuadres originados por errores en el registro de una gran cantidad de transacciones y asientos mediante los que se reflejó el resultado de la mencionada revisión del inventario llevada a cabo en el ejercicio 1989. El ajuste, que se efectuó sin un previo análisis de las causas de dichos descuadres, produjo, junto a otros conceptos de inferior cuantía, una reducción del coste de los activos y un incremento de su amortización acumulada, por importes de 813 y 696 millones de pesetas, respectivamente.

III.1.1.2. Inmovilizado en curso

Al 31 de diciembre de 1989, el saldo de 211.946 millones de pesetas correspondía a 5.870 inversiones, que en general se hallaban en curso de ejecución, pendientes de terminación y entrada en servicio. No obstante, el 35 por 100

de dichas inversiones, que sumaban 29.309 millones de pesetas, carecían de movimiento en el último ejercicio, y 40 obras presentaban saldo acreedor por un total de 704 millones de pesetas, debido a defectos de control tanto de esté inmovilizado en curso como de los traspasos que se realizan de éste al que está en explotación.

Por otra parte, en la cuenta se incluían 115 saldos, por un total de 3.031 millones de pesetas, que figuraban agrupados bajo el concepto de «Inversiones no inventariables», los cuales en su mayor parte tenían naturaleza de gasto y carecían de movimiento en el ejercicio 1989.

En el ejercicio de 1989 se contabilizaron inversiones realizadas con medios propios por un importe de 25.603 millones de pesetas, de ellos 738 en concepto de intereses intercalares y 12.778 por materiales.

Una subcuenta de estas inversiones en curso recoge los costes de la supresión de pasos a nivel, trabajos que según el R.D. 2422/1978, de 25 de agosto, deben ser incluidos por RENFE en sus planes de inversión, pero sin que las obras sean inventariables por no ser propiedad de la Red. RENFE contabiliza los costes incurridos en dichos trabajos como inmovilizado en curso, pero al final de cada mes da de baja tales inversiones con cargo a gastos, y simultáneamente reconoce un ingreso del mismo importe con adeudo a «Aportaciones patrimoniales».

En el ejercicio 1989, las inversiones efectuadas en la supresión de pasos a nivel se elevaron a 2.132 millones de pesetas, pero el juego de asientos de imputación a gastos y compensación de éstos mediante la aplicación de una parte de la financiación recibida se hizo sólo por 1.759 millones de pesetas, aunque dichas cifras quedan afectadas por las siguientes incidencias:

— Una aplicación a ingresos por 42 millones de pesetas careció de paralela imputación a gastos de inversiones efectuadas, por lo que el abono a ingresos y la minoración de «Aportaciones patrimoniales» fue en realidad de 1.801 millones de pesetas.³

— Abonos a «Inversiones en curso» en el concepto de supresión de pasos a nivel por 13 millones de pesetas, pero con contrapartidas diferentes a la de gastos anteriormente citada, dan lugar a que la reducción total de dichas inversiones en curso, en el ejercicio 1989, ascienda a 1.772 millones de pesetas.

— Aunque, según lo indicado, al final de cada mes deben compensarse las inversiones efectuadas por el repetido concepto de supresión de pasos a nivel con las aportaciones que RENFE recibe del Estado para su financiación, al 31 de diciembre de 1988 quedó un saldo de 454 millones de pesetas de inversión en curso pendiente de compensación contable, y en 1989 se ha incrementado el referido saldo en 360 millones de pesetas (diferencia entre 2.132 y 1.772 millones de pesetas).

En resumen, para salvar los errores e incidencias citados, al 31 de diciembre de 1989 procedería cancelar los 814 millones de pesetas de saldo de «Inversiones en curso», por

³ Ante lo expuesto en alegaciones es de señalar que en 1988 el error se cometió en junio, en que se duplicó la aplicación a ingresos. Este error se salvó en diciembre del mismo año, quedando correcta la contabilización.

el citado concepto, con adeudo a gastos por 42 millones de pesetas y a las aportaciones patrimoniales por 772 millones de pesetas.

III.1.1.3. Inversiones pendientes de aceptación

El saldo a 31 de diciembre de 1989, que ascendía a 11.307 millones de pesetas, comprendía los siguientes conceptos e importes (en millones de pesetas):

Cargos pendientes de aceptación inversiones	4.020
Cargos pendientes de aceptación inversiones-almacenes	5.026
Trenes de trabajo con imputación a inversiones	190
Obras pendientes de consignación presupuestaria	2.071
Suma	11.307

Estos conceptos tienen en común el estar motivados por retrasos y esperas en la gestión y en el recorrido de los circuitos administrativos por los que discurre la mecánica operativa de las inversiones. En particular, cada uno de dichos conceptos responde a distintas necesidades de contabilización suspensiva, que en esquema son las siguientes:

Cargos pendientes de aceptación inversiones. Recoge los costes de proyectos realizados por terceros, en espera de la ejecución de la obra respectiva a cuyo coste se incorporan. Si transcurridos dos años no se ha realizado la inversión, el coste del proyecto se imputa a gastos de la explotación.

En la práctica, el gabinete contable envía listados a la Dirección de Control de Inversiones con todos los proyectos que han superado el plazo de dos años a partir del último adeudo, a fin de que dicha Dirección informe sobre la ejecución de las obras correspondientes.

En el ejercicio 1989 se imputó a gastos el coste de 62 proyectos que ascendía a 322 millones de pesetas. Según los escritos cursados por la Dirección de Control de Inversiones procedía haber traspasado al coste de obras, en dicho ejercicio, 528 millones de pesetas por los respectivos proyectos, pero sólo se realizó dicho traspaso por 186 millones de pesetas, quedando pendientes 342 como parte del referido saldo de 4.020 millones de pesetas, en el cual también figuraban 58 y 25 millones de pesetas que, respectivamente, correspondían al coste de dos obras, y no proyectos, así como a nueve saldos respecto de los cuales no consta el año en que se produjeron y los proyectos a que corresponden.

Cargos pendientes de aceptación inversiones-almacenes. Dichos cargos corresponden a salidas de materiales de almacén con destino a inversiones, hasta su imputación a las mismas.

Los adeudos a esta cuenta los realiza una sección del gabinete contable, por la salida de los materiales del almacén, mientras que otra sección del mismo gabinete efectúa los abonos con la contrapartida de inversiones. No se controla ni verifica el saldo de la cuenta del epígrafe, lo que ha originado que en el saldo al 31 de diciembre de 1989 se incluyeran 160 millones de los que no existía detalle ni justificación; cinco subcuentas cuyos saldos ascendían a 22 millones de pesetas carecían de referencia de la inversión a

que correspondían; 39 subcuentas presentaban saldo acreedor, por un total de 322 millones de pesetas, debido a errores cuya consecuencia son materiales aplicados a inversiones sin la correspondiente salida del almacén; otras 100 subcuentas, cuyos saldos sumaban 1.135 millones de pesetas, sin movimiento en el ejercicio 1989, suponen salidas de almacén con más de un año de anterioridad y pendientes de imputar a inversiones; finalmente, otras 14 subcuentas, aunque con movimiento durante el ejercicio, al final del mismo presentaban idéntico saldo deudor que al terminar el ejercicio anterior, por un total de 129 millones de pesetas, con igual significado que el de la suma de saldos precedentemente citada.

Formando parte también del saldo de 5.026 millones de pesetas figura una partida de 560 millones de pesetas correspondiente a un lote de desvíos suministrados por «Voest Alpine A.G.» a los que no se dio entrada en almacén y, ante la imposibilidad de contabilizar la salida del mismo, se registró una previsión de coste por el importe citado con abono a una cuenta de materiales aplicados a inversiones.

En el ejercicio 1990, dicha previsión se canceló según el siguiente detalle, expresado en millones de pesetas:

Coste de los desvíos aplicados realmente a inversiones en 1989	294
Coste de otros materiales, que por desconocerse en 1989 la referencia de su inversión se consideraron consumos, y que en 1990, al saber dichas referencias, se adeudaron éstas con abono a la previsión citada por	162
Importe regularizado	104
	560

De los mencionados asientos resulta un abono indebido a los resultados del ejercicio 1989 de 104 millones de pesetas, regularizado en el ejercicio siguiente con reflejo en sus resultados.

Aparte de las irregularidades señaladas, procede destacar que la forma de registrar los movimientos de esta cuenta origina un doble procesamiento de cada vale de salida del almacén, observándose, en general, notables desfases de tiempo entre los cargos y abonos correspondientes, aparte de la falta de control sobre los errores que es normal y previsible se produzcan en cualquier proceso contable, y que en este caso quedan afectando al saldo. En 1989 las salidas de almacén registradas superaron en 3.541 millones de pesetas a la correspondiente aplicación al coste de inversiones.

Trenes de trabajo con imputación a inversiones. Esta cuenta dejó de utilizarse; y del saldo a 31 de diciembre de 1989, de 190 millones de pesetas, que en principio representaba costes pendientes de imputar a inversiones, no ha sido posible obtener de la Entidad un detalle de las partidas que lo integran ni la justificación de la existencia del mismo.

Obras pendientes de consignación presupuestaria. Hasta el ejercicio 1988, inclusive, esta cuenta recogió el coste de inversiones realizadas no obstante estar cubierto el presupuesto de inversiones del ejercicio que, según el artículo 71 del Estatuto de RENFE, tiene carácter preceptivo. A partir de 1989, esta cuenta se limita a recibir el coste de trabajos de los talleres, consistentes en grandes reparaciones y modificaciones que no pueden imputarse a inversiones en curso

por igual motivo de agotamiento de la consignación presupuestaria.

El citado saldo al 31 de diciembre de 1989, de 2.071 millones de pesetas, comprendía cargos justificados del ejercicio y de otros anteriores por 1.301 y 310 millones de pesetas, respectivamente, careciendo de justificación el resto de 460 millones de pesetas.

Entre los cargos del ejercicio 1989 figuran dos, cuya suma asciende a 118 millones de pesetas, que constituyen estimaciones de costes, computados entre los trabajos realizados en el ejercicio para el inmovilizado y, por tanto, contabilizados como ingresos compensadores de costes ya incurridos. No obstante, con posterioridad sólo se aplicaron 40 millones de pesetas como inversión efectiva de uno de dichos trabajos, cuya previsión era de 50 millones de pesetas. En octubre de 1991 se canceló el resto de dichas previsiones, considerando su importe, de 78 millones de pesetas, una minoración del ingreso que en dicho año 1991 compensó el coste de los trabajos para el inmovilizado. Por tanto, se produjo un traslado de resultados, de al menos 78 millones de pesetas, entre los ejercicios de 1989 y 1991.

Por el contrario, en dos talleres se realizaron trabajos de modificación de 16 unidades de material rodante y grandes reparaciones, cuyos costes en 1989, de 133 y 22 millones de pesetas, respectivamente, no se registraron ni en la cuenta de inversiones en curso ni en la del epígrafe, y, por tanto, dichos costes incrementaron, por error, los gastos del ejercicio.

III.1.1.4. Principales observaciones

De las comprobaciones realizadas, se deducen las irregularidades ya señaladas al tratar de la significación y cuantía de los distintos saldos que presentan las cuentas de esta área; y, además, procede destacar las observaciones siguientes:

a) Presupuestos y su realización

La mayor parte de los presupuestos de inversiones de RENFE se liquidan por un importe superior al previsto, debido principalmente a la introducción de modificaciones respecto al proyecto inicial y también al devengo por los contratistas de indemnizaciones por distintas causas, siendo una de las más frecuentes la paralización de las obras.

b) Plazos de entrega del material rodante adquirido

Aunque en todos los contratos de adquisición de material rodante figura una cláusula penalizando la demora en la entrega de dicho material con el 2 por 1000 del precio de cada unidad por cada semana o fracción de retraso, esta penalización no se hace efectiva en todos los casos en que se retrasa dicha entrega.

De diecisiete contratos examinados, en doce hubo incumplimiento del plazo de entrega y se calcularon penalizaciones por un importe total de 1.432 millones de pesetas. De dicho importe, se han cobrado 94 millones de pesetas correspondientes a dos contratos; en otros tres de ellos se ha

retrocedido la penalización de 323 millones de pesetas, debido a que el retraso era imputable a RENFE o a que se produjo sólo en algunas unidades, pero no en el conjunto del contrato. Los 1015 millones de pesetas restantes, correspondientes a siete contratos, se hallaban en discusión al terminar sus actuaciones este Tribunal, existiendo avales por 871 millones de pesetas, pero con una prolongación de las negociaciones de hasta tres años.

c) Control de inversiones

El seguimiento de las inversiones se realiza en los departamentos de control de inversiones y gabinete contable, en el primero con respecto a las autorizaciones y en el segundo a la ejecución de las obras; y aunque el intercambio de informaciones entre ambos departamentos posibilita la homogeneidad de los datos utilizados por ellos, se ha comprobado la inexistencia de tal homogeneidad.

Dicha deficiencia se agrava por el hecho de que el control establecido aunque limita el importe de los cargos de terceros por inversiones hasta las cantidades autorizadas, acepta cualquier imputación por materiales y mano de obra sin límite alguno. Al 31 de diciembre de 1989 los excesos de cargos por dichos conceptos, con respecto a presupuestos, ascendían a 4.542 millones de pesetas, 1.997 por materiales y 2.545 por mano de obra. Al final del ejercicio estos excesos sobre presupuestos fueron regularizados sin que conste que se investigasen las causas de las desviaciones, ni que haya ningún tipo de aprobación, tal como requiere la normativa interna de RENFE.

Dicha normativa interna obliga a las distintas dependencias a comunicar al gabinete contable cualquier variación de los activos afectos a cada una de ellas —entrada en funcionamiento, enajenación, altas y bajas por cualquier otro motivo, modificaciones, etc.— a fin de que se pueda mantener permanentemente actualizado el inventario. El general incumplimiento de esta norma origina el que se omita reflejar en el inventario las bajas habidas y el que se retrase el traspaso de las nuevas inversiones al inmovilizado material en explotación.

Lo anteriormente indicado, unido a procesos administrativos con un recorrido muy largo, originan retrasos generalizados en el registro contable de las inversiones como activos en explotación, habiéndose comprobado demoras de entre 8 y 24 meses para las obras de vía, mientras que en el material rodante dichas demoras oscilan alrededor de 4 meses en las inversiones nuevas y de 18 meses en las modificaciones, incorporaciones, sustituciones, etc.

Con independencia de las consecuencias que tienen dichas demoras y omisiones en el control de los activos de la Entidad, las amortizaciones calculadas no se corresponden con la depreciación efectiva de los mismos, y el inventario no es fiel reflejo de los activos en explotación propiedad de RENFE.

d) Archivo de justificantes de inversiones

La Red no dispone de un archivo contable adecuado con los justificantes de los asientos de las inversiones. El archivo se limita a los expedientes de cada inversión, en los cua-

les se incluyen los documentos relacionados con la misma, pero de forma desordenada y a veces incompleta.

e) Libramientos proforma

A fin de registrar en contabilidad las inversiones realizadas físicamente por contratistas en cada ejercicio, pero que en 31 de diciembre se hallan pendientes de tramitar el correspondiente libramiento de pago, se han creado por RENFE los denominados «libramientos proforma». Los emitidos en 1989 sumaban 1.557 millones de pesetas, pero en 1990 se redujo la indicada cifra en 164 millones de pesetas. Por otra parte, sobre una muestra del 52 por 100 de los «libramientos proforma» emitidos, con un importe de 814 millones de pesetas, se comprobó que correspondían a inversiones de 1990 libramientos que sumaban 340 millones de pesetas.

Además, hay que señalar que aunque según las normas de la Entidad que regulan los «libramientos proforma», éstos deberían cancelarse en los cuatro primeros meses del ejercicio siguiente al de su emisión, el 30 de abril de 1990 se hallaban pendientes de cancelar libramientos de 1989 por 432 millones de pesetas, cuya regularización definitiva no se produjo hasta finales de 1990.

f) Costes del material rodante

La imputación de costes a las distintas unidades de material rodante no es correcta, ya que éstas se contabilizan a su recepción por el precio base del contrato, y cuando el mismo queda cumplimentado, normalmente existe un saldo en la obra en curso originado por revisiones de precios, incorporación de equipos complementarios, modificaciones del proyecto inicial, etc., saldo que se prorroga entre las unidades recibidas en proporción al respectivo precio base, con independencia de que las variaciones de coste se hayan producido o no en dicha proporción.

g) Grandes reparaciones del material rodante

En aplicación de los principios y criterios contables aplicables a RENFE, señalados a ésta por la IGAE, el coste de las grandes reparaciones cíclicas del material rodante se considera inversión, contabilizado en cada ejercicio como un activo independiente de la inversión inicial, pero sin ningún desglose por las unidades reparadas, y amortizable en los cuatro ejercicios siguientes.

La IGAE fundamenta dicho criterio en el supuesto de que tales reparaciones «tienen un fuerte componente de innovación tecnológica», pero tal circunstancia parece incompatible con el hecho de que los costes de 1989 por tales operaciones se hallaban integrados en el 74 por 100 por mano de obra, mientras que los materiales aplicados sólo representaron el 26 por 100 restante.

El criterio de contabilización mencionado se halla en contradicción con los principios de contabilidad generalmente aceptados, según los cuales dichos trabajos se consideran costes imputables al período anterior a cada gran reparación, debiendo contabilizarse a prorrato en cada

ejercicio de los que preceden al en que se realiza el trabajo mediante la dotación de provisiones con cargo a gastos, y en el propio año de la reparación directamente como gasto, de forma que en total se compense el referido coste, cuando éste se produzca.

Al 31 de diciembre de 1989, el balance de RENFE presentaba en su activo el coste de dichas grandes reparaciones, que ascendía a 17.373 millones de pesetas, de los cuales 2.037 figuraban como inmovilizado en curso.

Considerando el citado criterio generalmente aceptado, el período cuatrienal de dichas reparaciones y los costes producidos por dicho concepto en el período 1989 a 1991, la provisión a figurar en el balance al 31 de diciembre de 1989 por el devengo de futuras grandes reparaciones debió ser del orden de 13.840 millones de pesetas, de los que la mitad sería imputable al ejercicio 1989 y la otra mitad sería provisión omitida en ejercicios anteriores.

Según lo indicado anteriormente, la contabilización según los criterios de la IGAE de las grandes reparaciones del material rodante ha supuesto, respecto a la aplicación de los principios de contabilidad generalmente aceptados, unas pérdidas no registradas al 31 de diciembre de 1989, que podrían cifrarse en 31.213 millones de pesetas.

h) Repuestos de material rodante

Entre las cuentas agrupadas en «Otro inmovilizado material» figura la de «Repuestos para el inmovilizado» que recoge el coste de las piezas de repuesto del parque de material rodante y que al 31 de diciembre de 1989 presentaba unos saldos de activo y de amortización acumulada de 4.109 y 1.489 millones de pesetas, respectivamente. A la misma fecha citada, en «Inmovilizado en curso» figuraba un saldo de 1.895 millones de pesetas en concepto de coste de adquisición de repuestos para el inmovilizado.

Sólo existen inventarios físicos de estas piezas en los respectivos talleres; y, al carecer de valoración, no es posible comparar estos inventarios con los saldos citados, cuya realidad queda así totalmente indefinida.

i) Imputación a inversiones de la mano de obra

Como anteriormente quedó indicado respecto a los materiales aplicados a inversiones, también la mano de obra es aplicada con un gran retraso, a veces superior a seis meses, lo que origina que una parte de los devengos del personal se apliquen a las inversiones en el siguiente ejercicio, lo que contradice el principio contable de correlación de gastos e ingresos.

j) Registro contable de intereses intercalares

RENFE contabiliza los intereses intercalares imputables a las inversiones en curso como minoración de los gastos financieros del ejercicio, práctica que está en desacuerdo con el principio contable de no compensación.

También es de señalar que debido a los retrasos con que se traspasan al activo en explotación las inversiones en curso, como queda anteriormente indicado en la observación c), no existe garantía de que los intereses intercalares se apliquen en cuantías correctas.

Sobre una muestra de inversiones en curso con escasas o nulas incorporaciones de costes en 1989, y que, sin embargo, en ese ejercicio fueron objeto de imputación de dichos intereses intercalares, resultó que de trece inversiones seleccionadas doce de ellas estaban terminadas con anterioridad al 1 de enero de 1989 y, por tanto, la imputación a las mismas de 213 millones de pesetas por el expresado concepto, en el ejercicio 1989, resulta indebida.

k) Cálculo de las amortizaciones

De acuerdo con los principios y criterios contables fijados a la Red por la IGAE, los activos se amortizan a partir del siguiente ejercicio a aquél en que son dados de alta en inventario, y no a partir de su puesta en funcionamiento, como establecen los principios de contabilidad generalmente aceptados. Dicho retraso en comenzar el cálculo de las amortizaciones ha supuesto un defecto de dotación de aquéllas, que sólo en el ejercicio 1989 se estima en 640 millones de pesetas.

Este defecto de amortización es aun mayor si se considera el retraso con que los bienes son registrados en el inventario. La omisión o retraso en registrar las bajas, según se señala en la observación c), tiene un efecto de exceso de amortización y, por tanto, contrario al anteriormente indicado, respecto a los bienes no amortizados totalmente.

III.1.1.5. Operaciones particulares analizadas

Se han analizado algunas operaciones que, al detectarse su existencia con motivo de cualquiera de los muestreos realizados, se estimó de interés un más amplio conocimiento de las mismas. A continuación se resumen aquellas de dichas operaciones que de alguna forma tienen relación con las inversiones materiales.

a) Ventas de terrenos

El Consejo de Administración de RENFE, en su reunión de 27 de enero de 1989, aprobó la venta de una serie de terrenos concretando compradores y precios. Sin embargo, las ventas no se iniciaron hasta septiembre del mismo año, y seis de las ventas aprobadas no llegaron a realizarse.

No parece conveniente separar tanto tiempo la aprobación y la realización de estas operaciones de venta ya que las variaciones del mercado pueden originar un quebranto a la Entidad o bien que queden sin realizar operaciones aprobadas, según que suban o bajen los respectivos precios por diversas circunstancias. RENFE realiza las ventas de terrenos mediante concursos restringidos, sin previa publicidad en el Boletín Oficial del Estado o en la prensa, y una vez recibidas las ofertas mantiene negociaciones directas con los mejores oferentes, de las cuales no queda constancia en los expedientes.

Por otra parte, terrenos situados en el casco urbano de Barcelona y Sevilla fueron aflorados en el activo de RENFE en octubre de 1988, por un valor catastral conjunto de 273 millones de pesetas. En diciembre de 1989, se firmaron dos contratos privados por los que la Red cedía dichos terrenos a

cambio de unos porcentajes de los edificios a construir sobre ellos, con valores mínimos garantizados de las porciones de construcción a recibir de 600 y 1.500 millones de pesetas, respectivamente. En el mismo mes de diciembre de 1989 se contabilizó como ingreso neto la diferencia entre 2.100 y 273 millones de pesetas, que la Compañía estimó beneficio de las citadas operaciones. Posteriormente, por no obtenerse las correspondientes licencias de edificación, no se escrituraron dichas cesiones de terrenos (en Barcelona por un acuerdo del Ayuntamiento con RENFE) por lo cual la empresa constructora reclamó a ésta una indemnización de 518 millones de pesetas. En octubre de 1991 se hallaba pendiente dicha reclamación y no se había contabilizado ninguna provisión por la misma, ni se había retrocedido el beneficio de 1.827 millones de pesetas indebidamente contabilizado en 1989.

b) Venta de viviendas de protección oficial

En el ejercicio 1989, RENFE enajenó 523 viviendas de protección oficial por un importe de 948 millones de pesetas. Sin embargo, los asientos contables reflejan la venta de 469 viviendas por importe de 850 millones de pesetas, debido a los siguientes errores:

— Se omitió registrar contablemente la venta de 70 viviendas por un importe de 130 millones de pesetas.

— Por el contrario, se contabilizó en 1989 la venta de 12 viviendas del grupo Irún II, por 23 millones de pesetas, enajenadas en el ejercicio anterior.

— Se duplicó la contabilización de la venta de 4 viviendas en Burgos, por importe de 6 millones de pesetas.

— En 1988 se vendieron unas viviendas del grupo Irún I, pero el ingreso de 3 millones de pesetas, se contabilizó en el ejercicio 1989.

Por otra parte, en enero de 1989 se dieron de baja viviendas con un valor neto contable de 26 millones de pesetas, sin que se haya podido localizar el soporte documental de estos asientos. Tanto dicha baja (26 millones) como la realizada en diciembre de 1989 por una parte de las ventas del ejercicio (40 millones), con un valor neto contable total de 66 millones de pesetas, se imputaron a la cuenta de reservas «Revaluación neta PDM» (Revaluación neta por plan decenal de modernización) en lugar de hacerlo a resultados del ejercicio, a los que se abonaron los ingresos por la venta efectuada.

c) Proyecto de alta velocidad

La ejecución de este proyecto, llevada a cabo por el Ministerio de Transportes Turismo y Comunicaciones y por RENFE, se ha desarrollado en su mayor parte en ejercicios posteriores al de 1989, objeto de esta fiscalización, y los trabajos correspondientes realizados hasta el final de dicho ejercicio consistieron principalmente en negociaciones con los constructores y la firma de algunos contratos.

El sistema de contratación por parte de RENFE ha seguido los procedimientos generalmente utilizados por la Red sin que del análisis efectuado se deduzca ninguna observación importante acerca de la tramitación de los contratos celebrados por RENFE para el citado proyecto.

d) Venta de unidades de material rodante a FECUIMPORT

En dos contratos de fecha 19 de septiembre de 1987, se acordó la venta de 150 coches de viajeros usados que RENFE entregaría a la empresa cubana FECUIMPORT, así como la adaptación de los mismos a las características ferroviarias cubanas. La venta se acordó con pago inmediato de su total importe a razón de 2 millones de pesetas por cada unidad vendida. Por la adaptación mencionada se facturarían 12 millones de pesetas por cada unidad, con un pago inicial del 15%, a facturar por lotes de 50 coches, y el 85% restante al efectuar los respectivos embarques.

El 2 de noviembre de 1987, RENFE contrató la realización de una parte de los referidos trabajos de adaptación de los 150 coches con «Construcciones y Auxiliar de Ferrocarriles, S. A.» (CAF), «Material y Construcciones, S. A.» (MACOSA) e INIRAIL —(en su propio nombre y en representación de «La Maquinista Terrestre y Marítima, S. A.» (MTM) y «Aplicaciones Técnicas Industriales, S. A.» (ATEINSA)—. Se estipularon precios fijos por unidad para cada año, sin posible revisión, a facturar un 15% por lotes de 50 coches, en fechas determinadas, y el 85% restante a las respectivas entregas. El pago de las facturas sería dentro de los 30 días posteriores al cobro por RENFE de FECUIMPORT.

En relación con el proceso de cumplimiento de dichos contratos, cabe destacar:

1. Los costes y las facturaciones correspondientes al contrato para la adaptación de 150 coches, se han recogido por RENFE en una denominada «Cuenta varia», que también refleja los movimientos similares de otras operaciones concertadas con FECUIMPORT. Esta práctica, aparte de exigir un paralelo desarrollo contable por operaciones, aplaza la liquidación de resultados, al menos, al final de cada operación, lo que en la de adaptación de coches, en la que se pueden considerar por separado cada uno de éstos, contraría el principio contable del devengo.

2. El proceso de cobro de las facturaciones se desarrolló con normalidad en lo referente al precio de venta y al 15% inicial del precio de las adaptaciones; y también fue normal el cobro del 85% al embarque de los 32 primeros coches. Las facturas por los embarques de los 20 coches siguientes, del período junio a diciembre de 1988, se cobraron con sensibles retrasos de hasta catorce meses, no obstante lo cual, prosiguieron los envíos con normalidad hasta marzo de 1990, quedando pendientes de cobro las facturaciones por embarques de 49 coches. El 5 de octubre de 1991 se firmó en La Habana un acuerdo por el que se consideraba anulada la venta de los 49 coches pendientes de envío y se aplicaban los pagos ya realizados por los mismos —precio de venta más 15% del importe de la adaptación— a reducir la deuda pendiente, quedando ésta establecida en 314 millones de pesetas, con independencia de los intereses de demora que se fijaron en 160 millones de pesetas. No se determinó el plazo y forma de pago de dichas cantidades, que quedaron sujetos a las posibilidades financieras de Cuba o a posteriores acuerdos sobre la forma de compensación de la deuda.

3. En la liquidación de resultados de esta operación se ha de tener en cuenta el necesario desglose por contratos de los datos contables, anteriormente aludido; pero principalmente los errores y omisiones en que se ha incurrido a elaborar dichos datos, según el siguiente detalle:

— Se ha omitido recoger en la «Cuenta varia» dos facturas, de 61 millones de pesetas cada una, por embarques efectuados en abril y junio de 1988.

— Dos cargos internos de talleres, formulados en diciembre de 1987, fueron rehechos por un importe unitario inferior, pero en la contabilidad quedaron imputados los cuatro adeudos, con un exceso de 104 millones de pesetas en total, que se consideraron indebidamente como ingresos de 1987 por costes aplicados.

— Sesenta y cuatro facturas, por un importe total de 246 millones de pesetas, emitidas en 1989 y 1990, por MACOSA, CAF y ATEINSA, no obstante contar con actas de recepción de sus trabajos, conformadas por los responsables de control de calidad, no habían sido contabilizadas ni pagadas al 31 de diciembre de 1991.

— Un cargo interno de talleres, de noviembre de 1991, por 17 millones de pesetas, sin conformar por el Departamento de Relaciones Internacionales se ha adeudado en el coste de la operación.

Si se consideran los errores mencionados, y con independencia de las demoras en cobros y pagos, y de que se consiga cobrar la facturación pendiente, los ingresos, costes y resultados de la operación al 31 de diciembre de 1989 y con posterioridad son los siguientes, expresados en millones de pesetas:

	Al 31 de dic. de 1989	Ejercicios 1990 y 1991	Total
Costes contabilizados	1.079	372	1.451
A aumentar:			
Facturas de terceros no contabilizadas ni pagadas	180	66	246 ⁽¹⁾
A deducir:			
Cargos de talleres de diciembre de 1987, duplicados	(104)	—	(104)
Cargo de talleres de noviembre de 1991, no conformado	—	(17)	(17)
Total costes	1.155	421	1.576 ⁽²⁾
Facturación producida, incluidas las facturas omitidas en la «Cuenta varia» y deducida la retrocesión del 15% de los 49 coches no embarcados	1.069	144	1.213
Resultado (Pérdida)	(86)	(277)	(363) ⁽³⁾

⁽¹⁾ Es posible un aumento de facturación por piezas y elementos sobrantes a la suspensión de los trabajos.

⁽²⁾ El coste se refiere a 114 unidades, pero como no se sabe si los 13 coches no embarcados tendrán algún valor de realización, no se ha modificado el resultado por dicho concepto.

⁽³⁾ Se ha considerado que los intereses de demora pactados, en caso de percibirse, así como la carga financiera originada por las demoras en los cobros, son conceptos financieros ajenos a la operación, como asimismo el posible fallido de los 314 millones de principal pendientes de cobro. De haberse facturado y cobrado las 114 unidades adaptadas, la pérdida de los ejercicios 1990 y 1991, así como la total, se hubiesen reducido en 156 millones de pesetas.

III.1.2. Inmovilizado financiero

Según el balance de RENFE al 31 de diciembre de 1989, el saldo de este inmovilizado, a la indicada fecha, ascendía a 14.859 millones de pesetas, con un incremento respecto al cierre del ejercicio anterior de 8.071 millones de pesetas. En dicho saldo se han incluido los conceptos siguientes, expresados en millones de pesetas:

	Saldo	Variación en el ejercicio
Acciones de empresas del Grupo	454	100
Otros valores y participaciones	1.715	376
Desembolsos pendientes por acciones suscritas	(778)	—
Préstamos	309	(15)
Fondo fluctuación de valores	(65)	—
Fianzas y depósitos constituidos	632	18
Operación SWAP	5.000	—
Depósito 30% en Banco de España	7.592	7.592
	14.859	8.071

Esta clasificación no se ajusta totalmente a la adoptada por RENFE en su contabilidad, pero se ha realizado para mayor claridad, tanto de los conceptos que integran este inmovilizado como de las observaciones que afectan a la cuantía por la que figuraban dichos conceptos al 31 de diciembre de 1989, y que son las siguientes:

a) El saldo por participaciones en empresas del Grupo incluye 50 millones de pesetas aportados por RENFE a la constitución de la «Fundación de los Ferrocarriles Españoles» a la que también concurrió «Ferrocarriles de Vía Estrecha» (FEVE). Dicha aportación no es recuperable y, por tanto, no procede su inclusión entre los bienes pertenecientes a la Red, sino que debió considerarse gasto del ejercicio 1985 en el que se constituyó la Fundación.

b) En otros valores y participaciones figura una partida de 9 millones de pesetas por adquisición de acciones de Autobuses y Ferrocarriles Combinados, S. A., sociedad que fue disuelta en 1971 haciéndose cargo RENFE de su activo, pasivo y actividades. No procede, por tanto, la inclusión de dicha partida entre las inversiones financieras de RENFE.

Una partida de 4 millones de pesetas por acciones de «PROMUSEL, S. A.» debería figurar por 15 millones de pesetas, nominal de las acciones suscritas por RENFE, que tiene pendiente de desembolso el 75% de dichas acciones, circunstancia que tampoco refleja la contabilidad de la Red.

Otra partida de 50 millones de pesetas, como inversión en «Promotora de Viviendas de RENFE, Entidad Benéfica de Construcción» (PROVIREDA), no es realizable, por tratarse de una Fundación en cuyos Estatutos se ha previsto para el caso de liquidación que el eventual remanente, después de atendidas las obligaciones pendientes, se destinaría al Fondo de Obras Sociales de RENFE. Dicho importe debió considerarse gasto de los ejercicios 1976 y 1979 en que se realizaron las aportaciones de 20 y 30 millones de pesetas, respectivamente.

c) En el concepto de desembolsos pendientes por acciones suscritas es de señalar que una partida de 4 millones de pesetas corresponde a acciones de RUACASA, transferidas a

ENATCAR, S. A. al constituirse esta Sociedad, habiéndose mantenido por error dicho saldo en la contabilidad de RENFE.

d) En préstamos destaca un saldo de 242 millones de pesetas, correspondiente a un préstamo de 300 millones de pesetas concedido a «Ingeniería y Economía del Transporte, S. A.» (INECO) en el año 1987, y que, según lo acordado, debería haber sido reintegrado en su totalidad el 16 de abril de 1989. No fue devuelto en el vencimiento previsto y aún se hallaba pendiente en 31 de diciembre de 1991, pero por errores contables se redujo el importe del saldo con el abono indebido de los intereses satisfechos por INECO en 1988 y 1989 por 44 y 11 millones de pesetas, respectivamente. Reintegros efectuados por otros deudores, identificados o no, por importes de 1 y 2 millones, respectivamente, también fueron indebidamente aplicados a esta cuenta. Al 31 de diciembre de 1989, procede traspasar los reintegros a las cuentas que corresponda y aplicar los intereses a ingresos de los ejercicios en que se devengaron, estableciendo el referido saldo en su importe correcto de 300 millones de pesetas.

Una cuenta denominada «Préstamos a plazo medio» presenta al 31 de diciembre de 1989 un saldo de 24 millones de pesetas, arrastrado desde 1985, sin que la Entidad haya podido identificar el deudor o deudores de la indicada cantidad.

En «Préstamos a plazo largo», entre sus saldos al 31 de diciembre de 1989, figuran tres por importes de 11, 25 y 7 millones de pesetas, respectivamente. El primero corresponde a préstamos reintegrables entregados en el período 1968-1970 a la Asociación para Internado de Ancianos Pensionistas de FFCC, la cual sólo devolvió el primer plazo previsto, considerándose irrecuperable el resto, por lo que fue regularizado el 31 de diciembre de 1991 con cargo a gastos. Del tercero, la Red carecía de antecedentes y fue regularizado con igual fecha y contrapartida que el primero. Finalmente, el préstamo de 25 millones de pesetas, con posterioridad fue reducido en 5 millones de pesetas en concepto de ajuste de auditoría año 1990.

e) El fondo de fluctuación de valores arrastra el mismo saldo desde el ejercicio 1987, sin clara relación con el valor asignado a inversiones financieras determinadas. En 1990 se canceló en concepto de «ajustes de auditoría».

f) Sobre fianzas y depósitos constituidos no fue posible obtener un listado de los considerados en vigor al 31 de diciembre de 1989, pero Tesorería lo facilitó de los constituidos con anterioridad a dicho día que permanecían sin cancelar en el año 1991, así como de los cancelados entre ambas fechas, relacionados según el orden de su constitución. De dichos listados se deducen las observaciones siguientes:

— Las fianzas y depósitos en vigor al 31 de diciembre de 1989 sumaban 32 millones de pesetas más que el saldo existente a la misma fecha.

— Más del 99 por 100 de dichos depósitos y fianzas corresponden a los constituidos con motivo de asuntos contenciosos, principalmente de naturaleza laboral, y al 31 de diciembre de 1989 presentaban una antigüedad superior a 10 años partidas que sumaban 94 millones de pesetas, las cuales permanecían sin cancelar en 1991, salvo una de 0,2 millones de pesetas.

— Se solicitó información sobre una muestra de 16 partidas, con un importe total de 19 millones de pesetas, y en 14 de ellas o bien se carecía de datos sobre el depósito o el fallo recaído en los respectivos contenciosos, o bien se había dictado en su día un fallo adverso para RENFE, lo que implica la pérdida del depósito respectivo. Un depósito de 3 millones de

pesetas, correspondiente a un recurso en que se obtuvo sentencia favorable del Tribunal Supremo en junio de 1983, se hallaba pendiente de devolución por el Procurador en diciembre de 1991. Un depósito de 12 millones de pesetas, constituido en junio de 1980, según un registro que se lleva en forma manual fue cancelado con fecha 31 de octubre de 1981, pero no se pudo localizar el expediente, y en 1991 figuraba en vigor en los listados de Tesorería anteriormente citados.

g) Es de señalar que el mencionado saldo al 31 de diciembre de 1989 incluye 5.000 millones de pesetas de una operación de permuta financiera a seis años, por la que RENFE tomó dólares a interés variable igual al LIBOR, devengado por semestres, y entregó la equivalencia en pesetas, por la citada cantidad, que devengaba con periodicidad anual un interés fijo del 13,70%.

En el ejercicio 1989 la Entidad se ha visto obligada a constituir en el Banco de España un depósito sin interés por el 30% de las cantidades recibidas de EUROFIMA en concepto de préstamo, según lo ordenado por dicho Banco en circular 1/1989, de 31 de enero. El importe depositado por RENFE al 31 de diciembre de 1989, según comunicación del Banco de España, ascendía a 7.608 millones de pesetas, cifra superior en 16 millones de pesetas a la contabilizada por la Red a la misma fecha.

h) En las comprobaciones efectuadas se han apreciado, además de las anomalías que afectan a la cuantía de los saldos, según el balance de RENFE al 31 de diciembre de 1989, ya indicadas anteriormente, otras de distinta naturaleza entre las que destacan las dos siguientes:

1.^a En varios supuestos no se ha podido constatar la realidad y vigencia de la titularidad de las acciones: en determinados casos la Entidad no ha mostrado los correspondientes títulos de las acciones suscritas, ni resguardos de depósito de las mismas, sino cartas de distintas fechas en las que la respectiva sociedad emisora comunicaba el envío de dichas acciones (Sociedad de Estudios y Explotación de Material Auxiliar de Transportes, S. A., con una inversión de 135 millones de pesetas); o bien únicamente se ha dispuesto de la escritura de constitución de la sociedad participada (RENFE-CORMA, S. A., con inversión de 3 millones de pesetas y DINVER, SOCIEDAD GESTORA DE INSTITUCIONES DE INVERSION COLECTIVA, S. A., en que la inversiones de 7 millones de pesetas); o sólo se han mostrado documentos internos de RENFE justificando el pago (RAILPORTVALENCIA, S. A. con inversión de 11 millones de pesetas). Otras inversiones de menor importe también carecen en forma total o parcial de una acreditación suficiente.

2.^a El gabinete contable no controla el detalle de los distintos depósitos en vigor, que se contabilizan como tales aproximadamente seis meses después de su constitución, figurando entre tanto en una cuenta de anticipos. Esta falta de control originó que al 31 de diciembre de 1990, se contabilizase un cargo en la cuenta de «Depósitos a plazo largo» con abono a «Ajustes de auditoría» de 161 millones de pesetas, a fin de igualar el saldo de la cuenta adeudada, a la expresada fecha, a la cifra facilitada por Tesorería que es la que controla el detalle de los citados depósitos. Por tanto, el saldo al final del ejercicio 1990 incluía duplicado el importe de los depósitos pendientes de traspasar de anticipos.

El control realizado por Tesorería, aunque mantiene el detalle de los depósitos que considera en vigor, no resulta satisfac-

torio, dadas las circunstancias ya señaladas de antigüedad de muchas partidas y la falta de información sobre sentencias adversas, e incluso la carencia de expedientes en algunos casos.

III.1.3. Gastos amortizables

El saldo al 31 de diciembre de 1989, por el concepto del epígrafe, así como su incremento en el ejercicio 1989, ascendían a 1.708 y 1.230 millones de pesetas, respectivamente.

Dicho saldo se hallaba integrado en su mayor parte por gastos de emisión de obligaciones, pagarés y multibonos, que se amortizan en los plazos de vida de las emisiones respectivas.

De las comprobaciones efectuadas, cabe destacar las siguientes observaciones:

a) En el ejercicio 1989 se han adeudado en estas cuentas gastos de emisión en 1988 de obligaciones y pagarés, por importes de 719 y 133 millones de pesetas, respectivamente. Estos gastos, que transitoriamente se habían recogido en otras cuentas, se originaron y pagaron en su mayor parte en 1988. En el ejercicio 1991 aún se estaban recogiendo en estas cuentas gastos de la emisión de obligaciones de 1988, por importe de 21 millones de pesetas.

b) La amortización de los gastos de dichas emisiones de 1988 se inició en el ejercicio 1989, omitiendo la correspondiente a unos pagos de 19 y 28 millones de pesetas del propio año 1989, por conceptos ya devengados en el ejercicio anterior en las respectivas emisiones.

Centrando la atención en los gastos de emisión de obligaciones, la amortización se calculó en 1989 considerando los 10 años de vida máxima del empréstito; y en los ejercicios sucesivos los cargos adicionales mencionados se amortizaron considerando los años restantes de vida máxima del empréstito. De mantenerse el mismo criterio, y si las obligaciones no se amortizan al finalizar el año 7.^o, el último ejercicio soportará más del 10% de los gastos de la emisión por menos de cuatro meses de vida del empréstito.

Los gastos amortizables por una emisión de obligaciones de 1989, que ascendieron a 352 millones de pesetas, no fueron objeto de amortización en el ejercicio 1989.

c) Un acuerdo del Consejo de Administración de RENFE, de fecha 26 de febrero de 1974, autorizó a la Dirección de la Entidad a participar en el coste de la construcción de apartaderos, a fin de fomentar el transporte por ferrocarril. En uso de esta autorización se firmó un protocolo con Repsol Química, S. A. sobre la construcción de un apartadero en las instalaciones que esta última posee en Puertollano. RENFE aportaba el coste presupuesto de 206 millones de pesetas y Repsol Química garantizaba el transporte de 910 millones de toneladas/kilómetro en el transcurso de los 10 primeros años, estableciendo un aval para garantizar la aportación citada más 101 millones de pesetas de intereses. Este aval se libera en el importe de dichos conceptos a razón de 0,23 y 0,12 pesetas, respectivamente, por cada Tm/Km de transporte realizado, y la parte no liberada al finalizar los 10 años será reintegrada a RENFE. En el análisis de este acuerdo se observan algunas anomalías, entre las que destacan las siguientes:

— Aunque el protocolo carece de fecha, en la firma del mismo por el representante de Repsol Química se señala el

19-12-88 como fecha del acto. La misma fecha se señala en el aval bancario establecido para referirse al documento firmado. No obstante, la práctica totalidad de las facturas aportadas por Repsol Química como comprobantes de la inversión tienen fecha anterior a la citada de 19 de diciembre de 1988, y en un detalle de RENFE sobre el tráfico conseguido con el nuevo apartadero se da como fecha de la primera expedición salida del mismo la del 11 de octubre de 1988.

— El citado acuerdo del Consejo de Administración de RENFE establece, como criterio general, el hacerse cargo de las obras que se realicen en sus terrenos, quedando por cuenta del cliente el coste de instalaciones a realizar en terrenos de la propiedad o disposición de éste. En el caso analizado, la totalidad de las obras se han realizado en terrenos de propiedad de Repsol Química y han comprendido obras, como la construcción de un cuarto de duchas y un local de oficinas, cuya relación con el apartadero no parece directa.

— No se comprende la necesidad de promocionar por RENFE una obra ya construida, refiriéndose a ella en el protocolo como de realización futura, y obteniendo un volumen de tráfico que en los primeros años ha resultado muy inferior al previsto. Aunque al final de los 10 años se obtenga la devolución del principal e intereses dejados de amortizar por el señalado defecto de tráfico, la operación quedará resumida en un préstamo a 10 años con interés inferior al 4% y parcialmente aplicado a bonificar la facturación a cargo de Repsol Química.

III.1.4. Almacenes

Estas cuentas recogen el valor asignado a los distintos materiales, elementos, combustibles y artículos en general que RENFE mantiene disponibles para atender las necesidades de consumos, reparaciones y reposiciones de su inmovilizado, etc.

El valor por el que figuran en el balance al 31 de diciembre de 1989 los acopios de los numerosos almacenes de que dispone la Red en todo el territorio peninsular español y la variación experimentada en el ejercicio 1989 por dicho valor, siguiendo una clasificación de RENFE, todo ello expresado en millones de pesetas, presenta el siguiente detalle:

Almacenes	Saldo al 31-12-1989	Variación en el ejercicio
Central	5.899	1.350
Vía	15.314	2.706
Combustibles	512	(118)
Material inútil	443	84
Talleres centrales	6.397	(207)
Material motor y móvil	6.422	(152)
Polivalentes	2.226	188
En poder de terceros	1.444	(340)
Explotaciones forestales	981	(231)
Otros	2.081	(459)
Total existencias	41.719	2.821
A deducir: Provisión obsolescencia	4.000	(140)
Saldo al 31-12-1989	37.719	2.961

Los incrementos que se observan en los almacenes Central y de Vía, están motivados principalmente por los acopios realizados con destino al nuevo acceso ferroviario de Andalucía (NAFA) y a la continuación de las obras del corredor mediterráneo.

De las comprobaciones realizadas en esta área se deducen, como principales, las observaciones siguientes:

a) Al comienzo de cada ejercicio, RENFE valora la generalidad de sus existencias en almacenes a un precio estándar, que resulta de una fórmula en la que para cada artículo se consideran las existencias iniciales y las entradas del ejercicio anterior, el precio estándar de dicho ejercicio, el precio medio de compra en el mismo período y un coeficiente integrado por el índice de precios industriales previsto para el ejercicio en que se realiza el cálculo multiplicado por 1,12, este último recargo en concepto de compensación del coste del transporte propio y del almacenaje, obsolescencia, etc. La diferencia de valoración por modificación del estándar se contabiliza como ingreso.

Los artículos sin entradas en el ejercicio anterior mantienen el precio estándar fijado en dicho período.

La aplicación a las existencias de un valor diferente al coste medio ponderado, o de mercado si fuera inferior, está en contradicción con los principios de contabilidad generalmente aceptados. Estos admiten también los criterios denominados primera entrada, primera salida (FIFO) o última entrada, primera salida (LIFO), pero no un estándar que se separe claramente del coste efectivo.

Con independencia de la contradicción citada, es de señalar:

— El considerar al comienzo del ejercicio el probable incremento de los precios en el transcurso del período supone un excesivo incremento de los costes, con subidas que posteriormente podrán producirse o no, pero que en caso afirmativo sólo se igualarán el recargo y el índice de inflación en las últimas entradas del año.

— El que en los primeros meses del ejercicio supere el estándar al precio de mercado —prescindiendo del recargo del 12%—, puede desincentivar una eficaz gestión de las compras en orden a conseguir los precios más favorables. Considerando esto, es más normal recoger en el estándar la inflación de precios ya producida, al final del ejercicio y con efectos en el siguiente.

— La revalorización de existencias que se produce en cada ejercicio tiene un efecto de capitalización de pérdidas. De algunos muestreos realizados sobre materiales que entraron en almacén en los meses de abril y octubre de 1989, resultó que los correspondientes estándares excedían a los precios de factura respectivos en un promedio del 21 y 17%, respecto a las entradas en cada uno de los meses citados, siendo de suponer que la diferencia entre el precio estándar y el real sea aun superior en los materiales adquiridos en años anteriores.

No obstante, no ha sido posible determinar el ajuste necesario en la valoración de las existencias, dada la señalada variabilidad de la diferencia a ajustar, que haría necesario hacer su cálculo por cada uno de los materiales.

— En las diferencias del estándar anteriormente citadas hay que tener en cuenta que el 12% corresponde a un recargo que aplica la Red en concepto de transporte, almacenaje.

obsolescencia, etc. Respecto a los costes del transporte con medios propios, RENFE no ha establecido ningún control que permita conocer su cuantía real promedia. Los costes de almacenaje es normal que se consideren, pero no a la entrada, sino en el momento en que los materiales se aplican a gastos o a inversiones. Los costes de obsolescencia de los materiales deben minimizarse mediante una adecuada gestión de las existencias, siendo inadmisibles recargar el valor de éstas a consecuencia de defectos en dicha gestión. En resumen, dicho recargo debería fijarse por el coste de transporte únicamente, previo un adecuado control del mismo, pues a causa de su actual indeterminación no es posible cuantificar el necesario ajuste en el valor de las existencias.

b) La provisión de 4.000 millones de pesetas, constituida al 31 de diciembre de 1989 a fin de compensar la obsolescencia de materiales, se determinó considerando el valor estándar de los artículos cuyas existencias excedían a los consumos estimados para los cinco años siguientes. Teniendo en cuenta que con una buena gestión sólo es preciso acopiar, de cada material, una cantidad equivalente a los consumos del período necesario para la reposición por proveedores más un margen de seguridad, la necesidad de constituir dicha provisión pone de manifiesto que la gestión es muy deficiente en las existencias de RENFE. En 1989 se ha contabilizado una pérdida de 1.035 millones de pesetas en concepto de depreciación del 88,5% sobre el precio estándar de los materiales remitidos al almacén de chatarras, pues las entradas en este almacén se valoran al 11,5% del citado estándar.

c) Con carácter general, RENFE establece en sus pedidos que la entrega de los materiales se realice en la estación más próxima al proveedor, y con frecuencia se verifican previamente dichos materiales en las dependencias del mismo proveedor. El transporte desde la estación de la entrega hasta los almacenes lo realiza la Red con sus propios medios.

La verificación de los materiales, previa a su envío, no parece adecuada si se tiene en cuenta la posibilidad de posteriores cambios, así como los menores medios de comprobación de que normalmente se podrá disponer respecto a los que existan en las propias dependencias de RENFE.

Desde que los proveedores entregan los materiales en una estación hasta que los mismos llegan al almacén de destino y son recepcionados contablemente, transcurre un período de tiempo que, según un muestreo realizado, alcanza un promedio de 39 días, durante los cuales unos artículos ya propiedad de RENFE, desde su entrega por el proveedor, carecen de reflejo en la contabilidad de la Red. Atendiendo al volumen anual de las compras y al citado tiempo medio de transporte la omisión alcanza un volumen superior a los 4.100 millones de pesetas.

d) En el apartado III.1.1.3, al analizar el saldo de la subcuenta «Cargos pendientes de aceptación inversiones almacenes» se hace referencia a una previsión de materiales aplicados a inversiones por 560 millones de pesetas. El origen de esta previsión fue que a la llegada del material el Almacén carecía de antecedentes e instrucciones sobre el mismo, por lo que se omitió su recepción, así como la contabilización de las salidas que se suplieron provisionalmente con la previsión mencionada. No es infrecuente la omisión de registro de entradas y salidas de los almacenes debido a la normal rigidez de los sistemas informáticos. La solución de estos problemas no debe consistir en la citada omisión.

III.1.5. Estado y Organismos Oficiales

Esta área del balance figura en el activo y en el pasivo del mismo, reflejando créditos y débitos de RENFE frente al Estado y otros Organismos públicos. A fin de seguir rigurosamente el orden de dicho balance, la exposición del análisis efectuado sobre las cuentas del pasivo se hace más adelante, en el apartado correspondiente.

Al 31 de diciembre de 1989, el saldo total en el activo de este grupo de cuentas ascendía a 215.169 millones de pesetas, con una reducción respecto al cierre del ejercicio anterior de 41.560 millones de pesetas. En el anexo I, primera página, se detallan las cuentas que integran el grupo, así como sus respectivos saldos finales en los ejercicios 1988 y 1989 ya citados y las correspondientes variaciones.

La cuenta «Subvención compensaciones del déficit» presentaba un saldo de 167.791 millones de pesetas al 31 de diciembre de 1989, cifra que supone el 78% del total del grupo. Esta cuenta recoge las diferencias originadas en el período 1984-1989 entre los déficit de explotación de RENFE y las consignaciones presupuestarias aportadas por el Estado para cubrir aquéllos. La parte de dicho saldo que existía al 31 de diciembre de 1987, por importe de 166.952 millones de pesetas, será cancelada por el Estado, por decimas partes, en un período de 10 años, según la cláusula 14 del Contrato-Programa Estado-Renfe 1988-1991. Dicha cancelación se inició en 1989 con la entrega de 16.340 millones de pesetas. El Estado soporta expresamente el coste de financiación de esta deuda, al asumir el servicio financiero de préstamos a largo plazo a concertar para en cobertura, según la citada cláusula del Contrato-Programa.

Con el título de «Mutualidad» en el balance al 31 de diciembre de 1989 figura un saldo de 20.640 millones de pesetas, originado por la diferencia entre las pensiones que RENFE venía pagando por cuenta del Instituto Nacional de la Seguridad Social en virtud del Decreto 2.824/74, de 9 de agosto, y los importes de las cotizaciones devengadas. El 25 de octubre de 1989, por un acuerdo entre el INSS, la Tesorería General de la Seguridad Social y RENFE, el primero se hizo cargo del pago a los pensionistas de la Red a partir del mes de noviembre siguiente y se concertó la amortización del saldo a favor de RENFE con el importe de las posteriores liquidaciones de cuotas a la Seguridad Social.

El saldo de «Cuenta de transporte» a la indicada fecha, 31 de diciembre de 1989, que ascendía a 24.116 millones de pesetas, correspondía a devengos de la Red por servicios prestados a distintos Organismos públicos, que se hallaban pendientes de cobro. De la indicada cifra de créditos, el 88% eran a cargo de la D.G. de Correos y Telecomunicaciones y el 11% del Ministerio de Defensa.

El saldo de 259 millones de pesetas por el que figura a 31 de diciembre de 1989 la cuenta «Subvención déficit TITSA», representa la diferencia entre los déficit experimentados por «Transportes Interurbanos de Tenerife, S. A.» (TITSA) en el período 1978-1985 en que dicha Sociedad estaba participada por RENFE, en la parte de dicho déficit imputable al 85% de la referida participación, y las subvenciones del Estado percibidas por la Red para cubrir las pérdidas de su filial.

«Pensiones pendientes de reconocimiento» presentaba un saldo de 168 millones de pesetas al 31 de diciembre de 1989. Dicho saldo correspondía principalmente a pagos pro-

visionales efectuados por RENFE a pensionistas por distintos conceptos, hasta que el INSS reconocía dichas pensiones.

El saldo que presenta la cuenta «Reserva Contrato Programa» en el balance al 31 de diciembre de 1989, de 2.181 millones de pesetas, se originó en la liquidación definitiva de las subvenciones de explotación del ejercicio 1988, según lo previsto en la cláusula 18.1 del Contrato-Programa, al ser inferior el resultado negativo real obtenido por RENFE en el mencionado ejercicio con respecto a la previsión de dicho resultado, ajustada según lo establecido en la citada cláusula. La cuenta a la que corresponde el aludido saldo de activo se denomina «Estado deudor por liquidaciones pendientes de aportación patrimonial» en la contabilidad de RENFE.

De las comprobaciones realizadas sobre el saldo y movimientos de las cuentas de esta área se deducen como más importantes las observaciones siguientes:

a) Se han analizado conjuntamente los saldos que presentaba, al 31 de diciembre de 1989, la «Cuenta de transporte» y la de «Otros servicios y suministros», dado que ambas agrupan saldos a cargo de Organismos públicos. El 21% del saldo total presentaba una antigüedad superior a un año, la antigüedad del 47% era superior a dos años; y es de señalar que las cuentas de la D.G. de Correos y Telecomunicaciones y del Ministerio de Defensa incluyen partidas originadas en los años 1985 y anteriores que suman más de 8.400 millones de pesetas. Al 31 de diciembre de 1990, la D.G. de Correos y Telecomunicaciones prestó su conformidad a una deuda acumulada de 32.620 millones de pesetas, que incluía 8.650 millones de pesetas en concepto de intereses al tipo legal. Esta conformidad implica aproximadamente la del saldo al 31-12-1989.

b) El saldo de «Pensiones pendientes de reconocimiento», anteriormente citado, resultaba de la compensación de un saldo deudor de 172 millones de pesetas a que ascendían los pagos provisionales efectuados a pensionistas con anterioridad al mes de noviembre de 1989, en que se hizo cargo del pago de pensiones el INSS, y un saldo acreedor de 4 millones de pesetas que figuraba bajo el epígrafe de «Protección familiar prov. a cargo del INSS». Dicha compensación de saldos contradice los principios de contabilidad generalmente aceptados.

El saldo deudor fue conciliado en diciembre de 1990 con un detalle facilitado por la Dirección de Administración de Personal, ajustando dicho saldo con una reducción de 55 millones de pesetas. La cantidad restante, según informa la Red, fue recuperada en gran parte, quedando pendientes 6 millones de pesetas en julio de 1991.

III.1.6. Realizable

Esta área del balance de RENFE agrupa, en general, los créditos a corto plazo que ostenta la Entidad frente a terceros distintos del Estado y Organismos oficiales, pues los saldos a cargo de éstos figuran en el área anteriormente analizada. Dichos créditos están originados por la actividad normal de transporte de viajeros y mercancías, otros servicios, etc., de RENFE. También se incluyen en el área los anticipos a proveedores, las provisiones por créditos incobra-

bles y otros numerosos conceptos agrupados en los epígrafes que figuran en el estado comparativo de los balances al 31 de diciembre de 1988 y 1989, que se acompaña como Anexo I.

Al cierre del ejercicio 1989, el saldo global de dichas cuentas y su incremento respecto al ejercicio anterior ascendían a 50.541 y 12.156 millones de pesetas, respectivamente.

Dado el elevado número de conceptos por los que se han originado los saldos de las cuentas agrupadas en esta área, la exposición del resultado de su análisis se realiza con referencia a los distintos epígrafes que figuran en el balance, señalando en cada caso los principales conceptos que comprende cada uno de aquéllos, y las observaciones más importantes que se han deducido del trabajo efectuado.

III.1.6.1. Clientes por transporte de mercancías

Los saldos pendientes de cobro por dicho concepto se agrupan principalmente en cuatro cuentas, con el siguiente detalle:

(en millones de pesetas)

	Saldo al 31-12-1989	Variación en el ejercicio
Transporte con tasación en estaciones	6.642	16
Transporte con tasación centralizada	978	437
Transporte de contenedores (TECO)	2.418	306
Transportes Ferroviarios, S. A. - (TRANSFESA)	232	213
	10.270	972

Las dos primeras cuentas recogen el importe de las facturaciones pendientes de cobro a clientes con los que existen contratos de transporte de mercancías. La diferencia consiste en que unos contratos son conocidos, y por tanto aplicables en la estación de carga, en tanto que las condiciones de otros, a petición del cliente, permanecen ignoradas en las estaciones, y su facturación se produce en la Caja Colectora de Zona que corresponda, de las seis zonas existentes. Son mucho más numerosos los contratos aplicables en las estaciones, de ahí la notable diferencia de saldo.

La cuenta de «Transporte de contenedores» recoge las facturaciones originadas por dicha actividad, y la de «TRANSFESA» las correspondientes al transporte de vagones particulares pertenecientes a esta Sociedad.

El cobro de la facturación por transporte de mercancías se halla asegurado mediante póliza firmada con la Compañía Española de Seguros de Crédito y Caución que garantiza la percepción del 90% de las deudas de los clientes que sean superiores a un mínimo y no excedan del límite fijado por la aseguradora, a petición de RENFE, para cada uno de dichos clientes.

No obstante dicho seguro, el 5% del saldo al 31 de diciembre de 1989 por la facturación en estaciones presentaba una antigüedad superior a un año e igual sucedía con el 16% de los saldos por transporte de contenedores. En diversos casos concretos analizados el cliente alegaba una paralela

deuda de RENFE, o bien reclamaciones pendientes de resolución por diferencias en facturas; y en otros casos se había demorado el aviso a la aseguradora en espera del resultado de gestiones de cobro de los propios servicios de RENFE.

En las otras dos cuentas, de las cuatro anteriormente citadas, los cobros demorados eran pequeños o inexistentes.

III.1.6.2. Clientes por transporte de viajeros

Los créditos de RENFE por los servicios del epígrafe, pendientes de cobro al 31 de diciembre de 1989, ascendían a 2.441 millones de pesetas, según el siguiente detalle:

(en millones de pesetas)		
	Saldo al 31-12-1989	Variación en el ejercicio
Agencias de viajes	2.369	519
Auto Expreso	6	2
Tarjetas de crédito	66	44
	2.441	565

Centrando la atención en las agencias de viajes, cuyo saldo representa el 97% del total del epígrafe, éstas realizan las ventas cumplimentando el billeteaje mediante terminales de un ordenador de RENFE o bien utilizando títulos de transporte que reciben en depósito. Según normas de la Red la liquidación y pago de las ventas ha de realizarse en el mes siguiente al en que se han efectuado éstas. El control de dichas ventas no ofrece dificultades en los títulos emitidos mediante el ordenador, pero en cambio en los de emisión manual dicho control sólo se puede ejercer a través de inspecciones, siendo de señalar la ausencia de personal dedicado exclusiva o preferentemente a dicha función, que se halla encomendada a inspectores de las respectivas zonas, junto a otras diversas obligaciones de los mismos.

Como garantía de cobro de los saldos a cargo de las agencias de viajes, se exige a éstas la constitución de una fianza o de un aval bancario y, además, existe una póliza suscrita con la Compañía Española de Seguros de Crédito y Caución, que garantiza la indemnización del 75% de las pérdidas finales, siempre que éstas superen un mínimo y no excedan del límite individual fijado por dicha aseguradora.

El 6% del mencionado saldo al 31 de diciembre de 1989, presentaba una antigüedad superior a un año. Entre estos créditos atrasados se seleccionó una muestra de 24 de ellos cuyo saldo total, a la expresada fecha, ascendía a 174 millones de pesetas. Analizada la muestra, resultó que diez agencias, cuyo saldo representaba el 45% del total analizado, se habían puesto al corriente en el pago en el transcurso de 1990 y 1991; siete expedientes más, cuyos saldos representaban el 48% de la muestra, habían sido remitidos a Crédito y Caución; tres agencias (6% de la muestra) habían impugnado las facturaciones de RENFE; dos expedientes se habían remitido a la Asesoría Jurídica; y otros dos expedientes no pudieron ser localizados ni aparecían anotados como fallidos, suponiéndose que fueron cancelados, pero sin datos ciertos de ello.

En general, las actuaciones de la Entidad contra los morosos son lentas y los ajustes de las deudas pendientes por faltas en los títulos de transporte depositados se producen a causa de actuaciones provocadas por irregularidades de las agencias más que por ejercerse un control adecuado de los mencionados depósitos.

Resultan representativos dos de los siete expedientes remitidos a Crédito y Caución. Uno es el caso de Viajes Tsunami, que ya en agosto de 1988 entregó un cheque sin fondos y que en 1989 efectuó varios pagos por igual procedimiento. RENFE rompió sus relaciones con dicha Agencia en enero de 1990 y no formuló el cargo por faltas en el depósito de billetes hasta diciembre de dicho año.

El otro es el de Viajes Transalpino, S. A., que comenzó a devolver impagados dos recibos vencidos en diciembre de 1987 y uno en febrero de 1988 por importes de 5,13 y 8 millones de pesetas respectivamente. Posteriormente se originaron otros impagados y en varias ocasiones se les amenazó con la ejecución de los avales y retirada de los billetes en depósito, pero hasta el 16 de octubre de 1989 no se produjo el anuncio de haber tomado dichas medidas. Entonces la deuda ascendía a más de 90 millones de pesetas; y al 31 de diciembre de 1989, después de aplicar a reducir el saldo pendiente la ejecución del aval y distintas comisiones devengadas, la deuda era de 56 millones de pesetas. El expediente se remitió a Crédito y Caución el 14 de junio de 1990.

III.1.6.3. Otros servicios y concesiones

Bajo este epígrafe la Entidad agrupa en su balance diversas cuentas, con saldos de ambos signos, entre los que por su naturaleza o cuantía destacan los siguientes:

(En millones de pesetas)		
	Saldo al 31-12-1989	Variación en el ejercicio
Notas de cargo a cobrar	116	74
Deudores diversos:		
Servicios, concesiones y liquidaciones	6.631	2.334
Pendientes de facturar	1.546	(2.437)
Otros	345	(177)
Ctas. Ctes. Comunidades Autónomas y similares	2.408	884
Venta de materiales pdtes. de imputar	148	63
Ingresos bancarios pdtes. aplicación	(189)	78
Operaciones contado pdtes. imputar	(29)	(29)
Remesas de facturas de contado pdtes. de compensar	221	(485)
Otras (saldadas al 31-12-1989).	—	246
	11.197	551

III.1.6.3.1. Notas de cargo a cobrar

Estas notas de cargo son las formuladas a proveedores y suministradores a iniciativa de RENFE o correspondiendo a

previos abonos de aquéllos, siendo de señalar que los principales importes corresponden a rectificaciones de facturas por suministro de energía eléctrica de diferentes fechas del período 1981 a 1989. Como contrapartida se han minorado los gastos del ejercicio corriente y las cuentas que recogen el IVA soportado. También se ha observado que los asientos en el haber de esta cuenta han sido mínimos y todos para la rectificación de adeudos, pero no por la compensación definitiva de estos últimos.

III.1.6.3.2. Deudores diversos. Servicios, concesiones y liquidaciones

Los saldos correspondientes al epígrafe se hallan agrupados según clases de facturación, que corresponden al diferente origen de los créditos frente a terceros. Los saldos acumulados al 31 de diciembre de 1989 en cada uno de dichos grupos alcanzaban los importes siguientes, expresados en millones de pesetas:

a) Cánones y alquileres de terrenos, viviendas, locales, etc.	387
b) Suministros de agua, energía eléctrica, luz, etc.	32
c) Servicios y suministros a contratistas	652
d) Adeudos por paralización de vagones, desperfectos en instalaciones, etc.	997
e) Concesiones de transportes por carretera	1.774
f) Servicios esporádicos	38
g) Cargos a terceros por obras realizadas	11
h) Trabajos y obras realizados por cuenta de terceros	2.517
i) Penalizaciones a proveedores de bienes y servicios	191
j) Fallidos	32
	6.631

A continuación se señalan las principales observaciones deducidas del análisis de los saldos anteriormente detallados, siguiendo el mismo orden de exposición.

a) Destaca un sensible defecto de fluidez de la información en el ámbito de la Entidad; así, es frecuente el retroceso de facturaciones correspondientes a períodos, a veces prolongados, posteriores a la baja de la concesión o alquiler, y también se retrasa con frecuencia la contabilización de los cobros ya efectuados. La gestión de morosos se realiza a través de escritos de reclamación; y cuando se trata de cantidades de alguna importancia se envía el expediente a la Asesoría Jurídica. Según información de RENFE, el 32% del saldo se halla vencido con más de un año de antigüedad.

b) Según datos de la RENFE, el 50% del saldo, formado en general por pequeñas partidas, presenta una antigüedad superior a un año a partir de su respectivo vencimiento. A veces se pide al Jefe de Zona el corte de los suministros a deudores morosos, pero después de varios años de gestiones.

c) Se aprecia una carencia de instrucciones internas tendientes a obtener de los contratistas su previa conformidad a los servicios o suministros a realizar a los mismos, así como a las correspondientes valoraciones, en evitación de las frecuentes impugnaciones que se producen acerca de las facturaciones producidas.

d) Sólo se consigue cobrar una pequeña proporción de estos adeudos, bien por falta de pruebas de los daños causados por terceros o por la no imputabilidad a los mismos de los referidos daños. Sería conveniente que se analizase con qué medidas se podría dar mayor firmeza a estos cargos, cuyo 46% presenta una antigüedad superior al año, según datos de RENFE.

e) El referido saldo se originó por el fraccionamiento en 60 mensualidades de parte del precio pactado en la enajenación de concesiones de líneas de transporte por carretera, que se efectuó según lo establecido en la Disposición Transitoria Tercera de la Ley 16/1987, de 30 de julio. Como según los términos de los contratos realizados, el devengo de dicho precio más los intereses de aplazamiento se iniciaba a partir de que la transferencia fuese aprobada por la Administración concedente y esta aprobación fuera publicada en el boletín que correspondiera, se produjeron sensibles demoras en el inicio del referido devengo de precio e intereses, sin que en dicho tiempo se devengasen a favor de RENFE ni intereses de demora, ni el canon que se devengaba a favor de la Red con anterioridad a la transferencia.

f) y g) Sólo es de señalar que la totalidad de estos saldos presentaban una antigüedad superior a dos años al 31 de diciembre de 1989, pero que el 54% del primero se cobró en abril de 1990.

h) El 38% del saldo al 31 de diciembre de 1989, según RENFE presentaba una antigüedad superior a un año, figurando entre otros saldos parciales demorados, los correspondientes a FECUIMPORT, por 378 millones de pesetas. Este crédito, que según lo indicado en la observación d) del apartado III.1.1.5. es de difícil realización, dada la situación financiera de Cuba, se elevó posteriormente por distintas operaciones hasta 956 millones de pesetas, en mayo de 1991. La liquidación de otros saldos parciales demorados, por 73 millones de pesetas, a cargo del Ayuntamiento de Leganés, se estaba gestionando por la Asesoría Jurídica desde junio de 1989.

i) Del análisis efectuado se deduce una frecuente minora- ción o anulación de los cargos efectuados, atendiendo las alegaciones de los interesados. Al 31 de diciembre de 1989, según datos de RENFE, el 34% de los saldos parciales presentaban una demora superior a un año.

j) Los saldos originados por servicios, concesiones o liquidaciones que se consideran fallidos se agrupan en este epígrafe, sin que ello suponga un cese en las gestiones de cobro. Al final de cada ejercicio se dan de baja los saldos que se consideran definitivamente incobrables.

III.1.6.3.3. Deudores diversos. Pendientes de facturar

Recoge la previsión de ingresos por distintos conceptos, según el siguiente detalle expresado en millones de pesetas.

Subvención líneas deficitarias	835
Régimen internacional de vagones	285
Canon de sociedades filiales	157
Venta concesiones ATCAR	269
Total	1.546

Los tres primeros saldos citados corresponden a previsiones de ingresos imputables al ejercicio 1989, y pendientes al finalizar el mismo, que se cumplieron posteriormente con pequeñas desviaciones en ambos sentidos. No obstante, una previsión de canon de 42 millones de pesetas, a percibir de EQUIDESSA por el ejercicio 1988, que permanecía pendiente al 31 de diciembre de 1989 sin que RENFE haya justificado su razonabilidad, procede sea regularizada.

El importe de la venta de las concesiones de líneas de transportes por carretera se consideró ingresos del ejercicio en que se firmó el correspondiente contrato, pero se mantuvo en «pendiente de facturar» hasta que la Administración concedente autorizó la transferencia, según quedó anteriormente indicado. Al 31 de diciembre de 1988 se habían considerado ventas por 2.842 millones de pesetas que se facturaron en el transcurso de los años 1989 y 1990.

III.1.6.3.4. Otros deudores diversos

En este epígrafe se han agrupado una serie de créditos a corto plazo frente a terceros, que expresados en millones de pesetas corresponden a los siguientes conceptos:

Reparación y alquiler de vagones	25
Venta de material inútil	227
Suministros del economato	5
Ventas de explotaciones forestales	28
Facturación coches camas	60
Total	345

Común a todos estos conceptos es la existencia de saldos vencidos con antigüedad superior a un año, en proporciones que, respectivamente, son del 8, 33, 100, 4 y 7%. Se vuelve a poner de manifiesto la falta de fluidez de la información entre los distintos departamentos de la Entidad, en especial en la venta de materiales (un saldo de 11 millones de pesetas correspondiente a una operación anulada por el comprador con fecha abril de 1987, igual que la factura, al finalizar el año 1990 aún se hallaba «Gestión de cobros» solicitando instrucciones sobre la anulación de dicha factura).

El Economato se cerró en junio de 1989, quedando pendientes de cobro al 31 de diciembre de dicho año facturaciones cuyo principal concepto era la participación de otras empresas en los gastos de aquél (FEVE, 3 millones de pesetas en discusión).

El saldo por «Facturación coches camas» se origina por la utilización de tarjetas de crédito que facilita RENFE a sus clientes. Una elevada proporción de impagados se produce por errores en la referencia de la cuenta bancaria designada para el pago pero, según informa la Red, al producirse cualquier impago el uso de la correspondiente tarjeta queda bloqueado.

III.1.6.3.5. Ctas. Ctes. Comunidades Autónomas y similares

Recoge créditos frente a Comunidades Autónomas (en general por el mantenimiento de líneas deficitarias), Universidades de Alcalá de Henares y Autónoma de Madrid, Consorcio de Transportes de Madrid (por el uso de tarjetas de

transporte), Diputaciones, Ayuntamientos, etc., por diversas prestaciones.

Según datos de la Entidad, el 65% del saldo presenta una antigüedad superior a un año, destacando las deudas de las CC AA de Andalucía y Extremadura de 1.600 y 538 millones de pesetas, respectivamente, comprendiendo dichos saldos partidas que presentan una antigüedad superior a 3 y 4 años, también respectivamente. En una nota interna de RENFE de fecha 14 de febrero de 1990 se exponía que la Junta de Andalucía, en principio, se negaba a reconocer la citada deuda, según lo manifestado en una reunión celebrada por representantes de ambas partes el día 7 de los citados meses y año, alegando la denuncia del convenio existente con fecha 22 de diciembre de 1986.

III.1.6.3.6. Venta de materiales pendientes de imputar

RENFE tiene concedida a su filial «Enajenaciones de Materiales Ferroviarios, S. A.» (EMFESA), con carácter exclusivo, la venta de materiales inútiles o usados útiles pero innecesarios para la explotación ferroviaria, según contrato de fecha 21 de mayo de 1985. EMFESA factura a sus clientes y pasa copia de las facturas a RENFE, que a su vez factura a su filial quincenalmente un porcentaje de las ventas, quedando la diferencia para cubrir los costes de funcionamiento de EMFESA. A partir del 1 de enero de 1988 la facturación de RENFE alcanza el 75% de las ventas.

El saldo al 31 de diciembre de 1989, de 148 millones de pesetas, debería ser equivalente al importe pendiente de facturar por RENFE a la expresada fecha, por las ventas de la segunda quincena de diciembre de dicho año, factura que, aparte del IVA, ascendió a 81 millones de pesetas.

III.1.6.3.7. Diversas cuentas agrupadas en «Otros servicios y concesiones»

Aparte de las cuentas anteriormente analizadas, presentaban saldo al 31 de diciembre de 1989 las siguientes:

	Millones de Ptas.
«Ingresos bancarios pendientes de aplicación»	(189)
«Operaciones contado pendientes de imputar»	(29)
«Remesas de facturas de contado pendientes de compensar»	221

Como ya indica la denominación de estas cuentas, todas ellas tienen una función transitoria, para recoger cobros efectuados en tanto se conoce su correcta aplicación. La utilidad de estas cuentas requiere un permanente control de la composición y origen de su respectivo saldo, pues en caso contrario dicha utilidad es negativa por la posibilidad de acumular errores que originan saldos incorrectos en otras cuentas.

En el transcurso de las comprobaciones efectuadas se detectó que en la tercera cuenta citada figuraban cuatro partidas indebidas en el debe de la cuenta por un importe total de 598 millones de pesetas compensadas con paralelos abonos, también indebidos, en una cuenta denominada «Notas de abono» del grupo de las de «Enlaces y a regularizar». Es-

tas partidas, correspondientes principalmente a las operaciones con FECUIMPORT anteriormente reseñadas, tienen su origen en errores de contabilización incurridos en el año 1987 y defectuosamente salvados en el ejercicio siguiente. Considerando dicho error, cambiaría el importe y signo del saldo de la referida cuenta al 31 de diciembre de 1989, pues sería acreedor en lugar de deudor, y por 377 en vez de 221 millones de pesetas.

Por otra parte, también se halló que en dicha cuenta había una diferencia en más de 156 millones de pesetas entre la suma de los saldos de las cuentas divisionarias y el saldo de la cuenta principal, debido a un asiento de ajuste reflejado en enero de 1989 sólo en la citada cuenta principal.

III.1.6.4. Reserva de incobrables

Con arreglo a los principios y criterios contables fijados para RENFE por la Intervención General de la Administración del Estado (IGAE), dicha reserva ha de dotarse según estimaciones de los servicios de cobro de la Compañía, debiendo cubrir al menos las cantidades pendientes de cobro con más de un año de antigüedad desde su vencimiento y que no correspondan a deudores que sean Organismos, Entes o Empresas de naturaleza pública. Tampoco es preciso dotar los créditos con convenio de aplazamiento.

De la dotación que figuraba en la citada reserva al 31 de diciembre de 1989, por 3.107 millones de pesetas, se destinaban 1.093 millones de pesetas a cubrir el crédito que a la indicada fecha ostentaba la Red frente a ENATCAR (ver observación g) del apartado III.1.6.6.), por lo que los créditos detallados en esta área de «Realizable», que a la misma fecha citada presentaban una demora superior a un año, se hallaban cubiertos con 2.014 millones de pesetas de provisión que sólo representaba el 77% del importe de dichos créditos.

III.1.6.5. Anticipos a proveedores

Al 31 de diciembre de 1989 el saldo de estos anticipos ascendía a 7.588 millones de pesetas, siendo de señalar que una parte de los mismos, por un importe aproximado de 2.100 millones de pesetas, se entregaron en el ejercicio 1988 y anteriores.

Por otra parte, también es de destacar que las entregas contabilizadas como anticipos con frecuencia no tienen tal naturaleza sino que se trata de pagos en firme tramitados como anticipos para obviar dificultades del proceso informático de la Red o bien fueron gastos no contabilizados como tales en el ejercicio correspondiente u obedecen a cualquier otro concepto distinto del de anticipos, según se pone de manifiesto en diferentes casos detectados en la revisión de una muestra de los saldos parciales de aquéllos. A continuación se detallan las principales anomalías observadas en esta revisión:

a) Por las deficiencias en el proceso administrativo informatizado, diversos pagos de facturas de proveedores efectuados en el año 1988 se tramitaron y contabilizaron como anticipos, permaneciendo sus importes en contabilidad como tales anticipos, aunque compensados en el pasivo en

una cuenta de materiales recibidos pendientes de facturar, hasta que con efectos de diciembre de 1990 se compensaron los correspondientes saldos por un importe de 911 millones de pesetas.

b) Al 31 de diciembre de 1989 figura un saldo de 41 millones de pesetas por anticipos entregados a «MEDICALIA, S. A.» y correspondientes a sus gestiones en 257 expedientes de bajas consensuadas. De conformidad con las estipulaciones de un contrato del que no se pudo obtener un ejemplar debidamente firmado, los devengos de dicha Sociedad se producían al buen fin de cada expediente, pero dichos anticipos por el importe a devengar se entregaron antes de conocerse el aludido final de los expedientes. Por otra parte, al 31 de diciembre de 1989, la indicada cifra permanecía en anticipos sin aplicación definitiva, lo cual no se realizó hasta mayo de 1990.

c) Anticipos entregados a «Transportes Parejo» en los años 1987 y 1988, por 27 millones de pesetas, permanecían sin regularizar no sólo al cierre del ejercicio 1989 sino también en septiembre de 1991, debido a que las correspondientes facturas no se hallaron conformes. No parece que dicho transportista tenga interés en rectificar unas facturas ya cobradas, y menos si como informa la Red ha dejado de prestar sus servicios.

d) Por error, al 31 de diciembre de 1989 figuraba como anticipo una partida de 242 millones de pesetas por el IVA correspondiente a una factura de «Siemens, S. A.», en lugar de su correcta imputación a la cuenta de «IVA soportado». En septiembre de 1991 permanecía sin rectificar el citado error.

e) Un anticipo de 6 millones de pesetas figuraba desde marzo de 1987 a nombre del Banco de Fomento. En realidad se trataba de una entrega de divisas por dicho Banco para atender gastos de viaje a Japón de personal de RENFE. Al aclararse el error, en el transcurso de la presente fiscalización, en junio de 1991 se regularizó el anticipo con cargo a gastos de viaje y a retenciones en nómina del excedente, retenciones que se habían realizado en 18 meses a partir de diciembre de 1987.

f) Una partida de 100 millones de pesetas constituye un préstamo concedido a REDALSA según contrato de fecha 9 de febrero de 1989, a amortizar en 16 trimestres a partir de mayo de 1992, y, por tanto, de naturaleza totalmente ajena al epígrafe de la cuenta.

g) También figura en el saldo al 31 de diciembre de 1989 una partida de un millón de pesetas, con origen en marzo de 1987 en que se concedió a la empresa de limpiezas METROCLINING, S. A., a solicitud de la misma, un anticipo de 3 millones de pesetas como importe aproximado de cinco facturas de fecha anterior. De dichas facturas sólo tres fueron debidamente contabilizadas, sin que se sepan las razones de la falta de tramitación de las otras dos facturas. RENFE informó en julio de 1992 que iba a recibir la devolución del mencionado saldo.

h) Al 31 de diciembre de 1989 figuraban en esta cuenta varias partidas por un importe total de 549 millones de pesetas en concepto de anticipos entregados a distintas sociedades del Grupo CATER TREN, pero a la misma fecha las facturas de dicho Grupo sin conformar superaban en 305 millones de pesetas al referido importe, por esta diferencia más intereses y costas, con fecha 8 de junio de 1990, el mencionado Grupo interpuso demanda judicial contra REN-

FE la que, a su vez, formuló reconvencción por 216 millones de pesetas con fecha 14 de septiembre de 1990⁴. Por otra parte, al 31 de diciembre de 1989 se hallaba constituida una provisión de 431 millones de pesetas que compensa parcialmente los anticipos mencionados. Las relaciones mantenidas por la Red con CATER TREN en los años 1987 y 1988 presentan aspectos que se estima conveniente señalar a continuación:

En los primeros meses de 1987 se convocó concurso para la adjudicación de los servicios de restauración general en trenes, y el 26 de mayo de dicho año se le comunicó a CATER TREN, S. A., que había sido aceptada su oferta, debiendo comenzar una parte de los servicios el día 31 siguiente, y el resto con fecha 1 de julio. En esta comunicación se señalaba la necesidad de firmar un contrato que regulase los aspectos técnico, económico y jurídico de los servicios adjudicados, para lo que CATER TREN debería establecer contacto con el Servicio Jurídico de Contratación y Compras de la Red. Pero no obstante haber sido redactado dicho contrato, no se procedió a su firma, y con fecha 30 de mayo, a solicitud del concesionario, se aceptó el firmar diversos contratos con una serie de sociedades a promover por CATER TREN para la prestación de los servicios adjudicados en cada uno de los centros regionales o líneas, habiéndose omitido posteriormente la formalidad de firmar dichos contratos.

Por lo expuesto, la regulación jurídica de la concesión quedó fundamentada en las bases del concurso y en la oferta formulada por CATER TREN, en la que, aunque se comprometía a realizar el servicio sin coste para la Red en el primer año, e incluso con pago a ésta de 6 millones de pesetas de cánones en el segundo año de la concesión, formulaba reservas a la obligación establecida en las citadas bases de hacerse cargo del personal del concesionario anterior que venía atendiendo los servicios de restauración (estimaba excesiva la plantilla y muy altas las retribuciones de la misma) y señalaba que dicho concesionario anterior percibía subvenciones anuales de RENFE.

CATER TREN, durante el tiempo que prestó sus servicios, estableció facturas por conceptos e importes de dudosa aceptación para RENFE, por lo cual se acumularon elevados importes de facturas no conformadas, pero que, sin embargo, en gran parte se hallaban satisfechas a través de los anticipos entregados.

Los saldos de anticipos al 31 de diciembre de 1989, anteriormente citados, con posterioridad se aplicaron parcialmente a compensar facturas pendientes, quedando al finalizar el ejercicio 1991 anticipos sin compensar por un total de 511 millones de pesetas. Las facturas que habían dado lugar a la entrega de aquéllos, y que se hallaban sin conformar al final de dicho ejercicio, sumaban 523 millones de pesetas. De este último importe, 101 millones de pesetas se facturaron por inversiones, sin especificación de cuáles hubiesen sido éstas; 259 millones de pesetas por información económica y técnica; 54 millones de pesetas por horas extraordinarias y consumo de hielo; 81 millones de pesetas devengados por los mismos últimos conceptos; etc. Aunque gran

parte de estos importes (73% del total) al parecer correspondían a acuerdos de ambas partes, de fechas 1 de abril, 1 de julio y 30 de septiembre de 1988, sólo el segundo acuerdo se ha hallado en escrito debidamente firmado por las partes.

Dichos acuerdos tuvieron como principal finalidad, respectivamente, dar por finalizada la relación el 30 de junio de 1988, establecer una prórroga de dicha relación hasta el 30 de septiembre siguiente y una nueva prórroga de dos meses. En estos acuerdos se aprecia un deseo de terminar unas relaciones conflictivas, posiblemente originadas por la carencia de un contrato inicial que las regulase, unido a la necesidad de mantener un servicio que sólo en la segunda quincena de diciembre de 1988 pudo ser asumido por la filial de RENFE denominada «Servicios Restauración Colectiva, S. A.» (SERCOL, S. A.).

i) Anticipos por un importe de 6 millones de pesetas figuran, al 31 de diciembre de 1989, entregados a la Delegación Especial de Hacienda en RENFE y pendientes de regularización. Estos anticipos, entregados en los años 1986, 1987 y 1989, cuando se regularizan son imputados a «Gastos diversos» en lugar de a los distintos conceptos de los gastos efectuados.

Es de señalar que entre los gastos de esta Delegación destacan las retribuciones abonadas a personal, tanto del Ministerio de Economía y Hacienda como de la propia Entidad, que presta servicios en dicha Delegación. Las entregas al personal adscrito al Ministerio puede entenderse que incumplen lo dispuesto en el artículo 1.2 de la Ley 53/1984, de 26 de diciembre. Además, estos gastos no fueron objeto de declaración a efectos tributarios hasta marzo de 1991, en que se declararon, pero sólo los pagos efectuados en los años 1987 y siguientes; y en dichas declaraciones se consideró indebidamente, con respecto al personal de RENFE, que tales devengos habían tenido lugar en una Entidad distinta de la Red y, por consiguiente, que estaban exentos de retención por su cuantía.

j) Bajo el concepto de «Tesoro Público» se agrupan una serie de anticipos destinados al pago de derechos de Aduana por operaciones con el exterior. Anticipos entregados en los años 1987 y 1988 figuraban sin regularizar en todo o en parte por un importe total de 37 millones de pesetas al cierre del ejercicio 1989.

El mismo problema de regularización pendiente de todo o parte de anticipos entregados con más de un año de antelación se observa en otros conceptos.

k) Distintas partidas contabilizadas en 1987 y 1988, que al 31 de diciembre de 1989 sumaban 153 millones de pesetas, figuraban a nombre del Banco de Bilbao, pero en realidad se trataba de una serie de cuentas corrientes abiertas en dicho Banco para atender diversos pagos al personal directivo de RENFE o para compensar los cargos que se originasen por el uso de tarjetas de crédito por parte de dicho personal.

Aparte de la irregularidad que implica la citada contabilización como anticipos a proveedores de cuentas de tesorería de la Red, se ha omitido contabilizar adecuadamente gastos de personal y otras disposiciones de fondos efectuadas, de forma que una partida de 150 millones de pesetas que formaba parte del saldo anteriormente citado, a la fecha del mismo, 31 de diciembre de 1989, en realidad estaba reducida a sólo 6 millones de pesetas.

⁴ Como se indica en el capítulo II de este Informe, se ha dictado Sentencia en 1.ª Instancia con fecha 30 de diciembre de 1993.

Según informa la Entidad, se han contabilizado como anticipos los adeudos del Banco por el uso de tarjetas de crédito, anticipos que se regularizaron al justificar los interesados los gastos efectuados. No obstante, en distintos casos existen diferencias entre los adeudos de 1987 y 1988 y sus respectivas regularizaciones por menor importe, diferencias que suponen 3 millones de pesetas sin justificar. Por otra parte, no se han facilitado a este Tribunal los justificantes de diversos gastos contabilizados y pagados con las mencionadas tarjetas.

III.1.6.6. Pendiente de liquidación

Bajo este epígrafe del grupo de «Realizable» la Compañía ha agrupado en su balance los saldos de numerosas cuentas, saldos que presentan distinto signo (los deudores se han considerado positivos), y que por su naturaleza no todos corresponden a operaciones transitorias, en contra de lo que indica dicho epígrafe. También se advierte una falta de uniformidad de criterio en el tiempo para determinar los saldos que se han de agrupar en el repetido epígrafe, y así el de una cuenta denominada «Cuentas de enlace con empresas del Grupo» figura incluido en el mismo en la Memoria del ejercicio 1989, mientras que en la del ejercicio anterior se hallaba clasificado en «Enlaces y a regularizar».

Los principales conceptos agrupados en «Pendiente de liquidación» en el balance al 31 de diciembre de 1989, así como los respectivos saldos a esa fecha y la variación de los mismos en el último ejercicio, se exponen a continuación, señalando las magnitudes en millones de pesetas.

	Saldo al 31-12-1989	Variación en el ejercicio
Débitos del personal	1.374	(345)
Transportes pendientes de facturar	(277)	(95)
Ingresos de tráfico pendientes de clasificar	(268)	336
Ingresos pendientes de distribución	1.231	802
Cuentas con otros ferrocarriles	6.428	1.321
Cuentas de periodificación de ingresos	3.893	(584)
Obras por cuenta de terceros	1.401	528
Convenio NAFA, obras y suministros	4.345	4.345
Cuentas de enlace con Emp. del Grupo	4.010	1.148
Otras cuentas	(5)	(50)
	22.132	7.406

Del análisis selectivo realizado sobre los numerosos saldos que se agrupan en los referidos conceptos se han deducido diversas observaciones, entre las que destacan las siguientes:

a) En «Transportes pendientes de facturar» destaca el saldo acreedor de los vales de porte por 243 millones de pesetas. La cuenta correspondiente se adeuda por las cartas de porte emitidas y se abona al confeccionarse posteriormente las correspondientes facturas; por tanto, su saldo normal tiene signo deudor por las facturaciones pendientes, pero no permite identificar facturas concretas, lo que invalida la función teórica de la cuenta de ejercer el control de la factura-

ción citada. En el ejercicio de 1990 se ajustó dicho saldo, que al finalizar el citado año era deudor por 31 millones de pesetas.

b) En «Ingresos de tráfico pendientes de clasificar», al 31 de diciembre de 1989 se incluían dos saldos por los conceptos e importes siguientes, en millones de pesetas.

Ingresos anticipados de viajeros	(365)
Recaudaciones pendientes de clasificar	97
Suma	(268)

El primer concepto citado comprende, a su vez, diversos subconceptos, y entre éstos el de «Chequetrén» con saldo deudor de 77 millones de pesetas a la expresada fecha. La correspondiente cuenta se abona por la venta de los chequetrén y se adeuda al emitir billetes con cargo a aquéllos. Por tanto, el saldo normal ha de ser acreedor por el importe de los chequetrén pendientes de utilizar. En 1990 RENFE analizó la causa de presentar un saldo de signo contrario, hallando un error de cálculo en el proceso informático. Después del correspondiente ajuste, al finalizar el ejercicio 1990 el saldo era deudor por 8 millones de pesetas.

También el segundo concepto es suma de otros varios, observándose la anomalía de que el saldo de la cuenta resumen era superior en 8 millones de pesetas a la suma de los saldos parciales. Al finalizar el año 1990 se halló y se rectificó el error, consistente en adeudos indebidos en dicha cuenta resumen por confusión de los códigos numéricos.

c) El saldo de «Cuentas con otros ferrocarriles» resulta de la suma algebraica de saldos de distinto signo que presentan diversas cuentas destinadas a recoger diferentes conceptos de las relaciones de RENFE con los ferrocarriles de otros países. La multitud de operaciones a registrar en estas cuentas, la forma poco precisa de registrar algunas de ellas —por previsiones presupuestarias— unido a la falta de un permanente control de la veracidad de los saldos, han originado el que algunos de éstos presenten importantes diferencias con la realidad. Como prueba de las anteriores afirmaciones se puede señalar:

Tres cuentas referentes a operaciones de los años 1979 y anteriores, que al 31 de diciembre de 1989 presentaban un saldo acreedor y dos deudores por 1.680 y 1.602 millones de pesetas, respectivamente, en junio de 1990 se cancelaron entre sí, ya que se ignoraba la justificación de dichos saldos, imputando la diferencia de 78 millones de pesetas a reducir el saldo deudor de «Tráfico internacional viajeros de llegada». Este saldo deudor, que al cierre del ejercicio 1989 ascendía a 4.310 millones de pesetas, se originó por el abono de operaciones reales y el adeudo de previsiones presupuestarias de tráfico, adeudos cuya principal contrapartida son los ingresos del ejercicio, aparte del «IVA repercutido» y del «Seguro Obligatorio de Viajeros». Pero a la vista de los movimientos reales posteriores, se estimó que dicho saldo era excesivo por unos 1.160 millones de pesetas; y, con efectos a diciembre de 1990, en marzo del año siguiente se redujo el mismo en 1.064 millones de pesetas, con reducciones paralelas de los ingresos del ejercicio 1990 y de los correspondientes «IVA repercutido» y «Seguro Obligatorio de Viajeros» por 1.000.60 y 4 millones de pesetas, respectivamente.

Una cuenta denominada «Ferrocariles extranjeros», que agrupa las cuentas de relación de RENFE con los FFCC de otros países, presentaba un saldo deudor, al 31 de diciembre de 1989, de 3.105 millones de pesetas. No obstante, la suma algebraica de los saldos de ambos signos que figuran en contabilidad, a la misma fecha, en cada una de las cuentas mencionadas, sólo ascendía a 2.860 millones de pesetas. Como la Red era consciente de la inexactitud de las cifras que presentaban estas cuentas, había establecido un control extracontable de las mismas, según el cual la referida suma representaba un saldo deudor de 2.500 millones de pesetas a igual fecha. Finalmente, tras un análisis de estas cuentas, RENFE confeccionó unos estados de la composición de los saldos al 31 de diciembre de 1989, cuya suma algebraica supone un saldo deudor conjunto de 3.245 millones de pesetas. No hay constancia de que los detalles de los saldos cuenten con la conformidad de sus respectivos titulares.

Según manifestaciones de RENFE, en el año 1991 se adoptaron diversas medidas para clarificar los saldos de las citadas cuentas de relación con otros FFCC, así como para mejorar el futuro control de las mismas.

d) En «Cuentas de periodificación de ingresos» un saldo deudor de 257 millones de pesetas existente al 31 de diciembre de 1989, por previsión de ingresos devengados por la venta de viviendas de protección oficial, al finalizar el ejercicio 1990 permanecía por 13 millones de pesetas, de los cuales 9 correspondían a errores ya localizados y pendientes de salvar y 4 estaban pendientes de aclaración.

e) Las subcuentas integradas en «Obras por cuenta de terceros» presentaban al 31 de diciembre de 1989 saldos de distinto signo, cuya suma ascendía a 1.889 millones de pesetas de carácter deudor. La diferencia de 488 millones entre dicha suma y el saldo inferior que presenta en balance la cuenta principal corresponde a unos asientos realizados sólo en ésta, al cierre del ejercicio 1989, sin paralela imputación a las cuentas divisionarias.

Entre las citadas subcuentas figura la «Cuenta varia» a que se aludió al describir una operación con FECUIMPORT en la observación d) del apartado III.1.1.5., siendo los movimientos contables allí descritos comunes a todas las citadas subcuentas. Por tanto, al recoger éstas en el debe los costes de las obras y en el haber las facturaciones realizadas a los entes que sufragaban las mismas, de no coincidir estas magnitudes se están presentando unos saldos que en parte tienen naturaleza de resultados no liquidados en el ejercicio en que se devengaron los mismos. Por otra parte, se ha observado la existencia de saldos, en su mayoría deudores, que han permanecido sin variación durante períodos que oscilan entre uno y nueve años.

f) El saldo de 4.345 millones de pesetas que presenta la cuenta de «Convenio —Nuevo acceso ferroviario de Andalucía— (NAFA), obras y suministros», al 31 de diciembre de 1989, se originó por salidas de almacén de carril y traviesas, así como por la construcción de parques de acopio, todo ello pendiente de facturar al Ministerio Transportes, Turismo y Comunicaciones.

g) En «Cuentas de enlace con empresas del Grupo» se incluye un fondo permanente de 10 millones de pesetas entregado a Explotaciones Forestales y al que habrá de hacerse alusión al analizar las cuentas de «Efectivo», en las que

figuran contabilizados otros fondos de igual naturaleza. Otro saldo de 1.082 millones de pesetas figura a cargo de ENATCAR, ya que al constituirse esta Empresa, el 1 de diciembre de 1988, RENFE le adeudó en cuenta 1.012 millones de pesetas como diferencia entre los activos y pasivos circulantes cedidos y, además, por operaciones posteriores se había producido un saldo de 70 millones de pesetas a favor de la Red. El 19 de diciembre de 1990, la Comisión Delegada del Gobierno para Asuntos Económicos tomó el acuerdo de que RENFE hiciese una aportación adicional al fondo patrimonial de ENATCAR de 1.911 millones de pesetas, como provisión de pérdidas de esta última originadas antes de su constitución y, por tanto, imputables a RENFE en el caso de confirmarse tales quebrantos. Por consiguiente, al 31 de diciembre de 1989, el citado saldo del activo de RENFE puede considerarse inexistente, pero es de señalar que, a la indicada fecha, la Red había constituido una provisión de incobrables por dicho concepto y por importe de 1.093 millones de pesetas.

III.1.7. Efectivo

Este grupo de cuentas está destinado a reflejar la cuantía de los fondos disponibles tanto en caja como en cuentas bancarias a la vista. A continuación se detallan los conceptos que integraban este grupo del balance de RENFE al 31 de diciembre de 1989, así como sus respectivos saldos expresados en millones de pesetas (los saldos acreedores figuran entre paréntesis).

	Saldo al 31-12-1989
CAJAS	
Caja, pesetas	—
Fondos en poder de dependencias:	
Permanentes	107
Especiales	54
Otros	2
TOTAL CAJAS	163
BANCOS	
Bancos Ctas. Ctes. y especiales	(886)
Bancos Dependencias Autónomas	17
Remesas de recibos a cargo de clientes y deudores, pendientes de cobro.	8.431
Remesas de clientes pendtes. de vto.	(6.803)
Bancos, ingresos por metálico de estaciones	1.376
Metálico recibido de estaciones	10
Remesas de cheques por pago notas de abono	(256)
Remesas de compensación	(159)
Remesas de nóminas al personal	(67)
Partidas varias pdtes. de confirmar por bancos	189
Alta de impagados	(73)
Pagos pendientes	(6)
Vto. de remesas de pagarés financieros	(3)
Total bancos	1.770

III.1.7.1. Cajas

Se ha analizado el movimiento de las cuentas que recogen cada uno de los conceptos integrados en el citado epígrafe, así como los respectivos saldos, a fin de poder estimar si éstos se hallaban correctamente determinados a la expresada fecha, 31 de diciembre de 1989. De dicho análisis se deducen, como principales, las siguientes observaciones:

a) En los aspectos de la política financiera diseñada por la Red para su funcionamiento destaca el propósito de evitar la permanencia de recursos ociosos. Entre otras medidas, se ha establecido que la recaudación diaria de efectivo quede ingresada en Entidades de crédito. Este es el motivo de que la cuenta de «Caja, pesetas» presente saldo cero.

b) Entre los «Fondos en poder de dependencias» los fondos permanentes son los constituidos en poder de personas determinadas para la atención de pequeños gastos que han de satisfacerse al contado. Mediante relaciones de los gastos habidos y sus correspondientes comprobantes se produce la reposición de los mencionados fondos. No fue posible obtener una relación de los depósitos existentes al 31 de diciembre de 1989, pero la obtenida al 1 de octubre de 1990 sumaba 51 millones de pesetas menos que el saldo contable al 30 de septiembre anterior. Otro listado de iguales conceptos, referidos al 16 de octubre de 1990, también ofrecía una diferencia equivalente a la anteriormente citada con respecto al saldo contable al final de este último mes.

En el curso de las actuaciones se halló un cargo indebido de 40 millones de pesetas realizado a la referida cuenta en noviembre de 1987, cuando el adeudo debió efectuarse en el fondo permanente de Explotaciones Forestales, incluido en las «Cuentas de enlace con empresas del Grupo», ya mencionado anteriormente. La diferencia queda reducida, por tanto, a 11 millones de pesetas.

Según la Entidad, el saldo contable nunca ha sido objeto de verificación, y los errores que hayan originado la diferencia existente han debido tener lugar en la contabilización de la cancelación de fondos; pero se ha comprobado que los movimientos habidos en 1989 y 1990 se han registrado adecuadamente y se consideran suficientes los controles establecidos al tiempo de la actuación de este Tribunal, salvo la señalada omisión de verificar el saldo, por todo lo cual resulta indeterminada la antigüedad de la diferencia citada.

c) Los fondos especiales, de naturaleza similar a la de los permanentes anteriormente aludidos, son los depositados en determinados departamentos y servicios de la Compañía, según el siguiente detalle, expresado en millones de pesetas y referido al 31 de diciembre de 1989:

Gabinete de Información y Relaciones Externas (GIRE)	25
Agencias de Aduanas de Irún y Bilbao	7
Gabinete de Urbanismo y Patrimonio	15
Diferencia con saldo contable	7
	54

La diferencia señalada, considera la Entidad que se debe a antiguos errores de imputación, no localizados, pues aquélla se viene arrastrando al menos desde 1986.

El fondo en poder del GIRE realiza operaciones de pago, pero también de ingreso (principalmente depósitos de garantía constituidos por empresas publicitarias), y con frecuencia son superiores las entradas a las salidas de numerario, por lo que el mantenimiento de este fondo está en contradicción con el principio, anteriormente señalado, de no tener fondos ociosos. Al cierre del ejercicio 1991 fue cancelado este fondo.

Las Agencias de Aduanas, cuyos fondos se hallan depositados en cuentas corrientes bancarias, tenían unos saldos en éstas, al 31 de diciembre de 1989, que sumaban 4 millones de pesetas a su favor. No se pudo determinar la causa de la diferencia de 3 millones de pesetas que a la indicada fecha existía con respecto al saldo contable.

El fondo en poder del Gabinete de Urbanismo y Patrimonio, para atender gastos derivados de la venta de viviendas, era al 31 de diciembre de 1989, según dicho Organismo, de 23 millones de pesetas. La diferencia de 8 millones de pesetas existente, con respecto al saldo contable, correspondía fundamentalmente a operaciones de distinto signo pendientes de comunicar a los Servicios Centrales de la Entidad.

d) En «Otros fondos en poder de dependencias» destaca uno de 2 millones de pesetas en poder de Explotaciones Forestales. Esta dependencia de la Red dejó de tener el carácter de Dependencia Autónoma en el ejercicio de 1986, pero las disponibilidades en caja y bancos existentes entonces quedaron reflejadas en dicho saldo y en otro de 17 millones de pesetas integrado en el general de «Bancos» bajo el epígrafe de «Bancos Dependencias Autónomas». Estos saldos han permanecido invariables en los años posteriores, imputándose los gastos justificados por dicha Dependencia a un anticipo de Tesorería de 80 millones de pesetas, que quedó cancelado el 31 de octubre de 1987. En noviembre del mismo año se dotó un fondo con 40 millones de pesetas, aportación que, por error, fue adeudada en «Fondos permanentes», según quedó indicado en la observación b) del presente apartado, en lugar de incrementar el saldo de 10 millones de pesetas que figura entre las «Cuentas de enlace con Emp. del Grupo».

Según lo indicado, los fondos en poder de Explotaciones Forestales, al 31 de diciembre de 1989, se hallan registrados en tres cuentas del balance de RENFE a la misma fecha, según el siguiente detalle expresado en millones de pesetas:

Cuentas de enlace con Emp. del Grupo (saldo rectificado)	50
Otros fondos en poder de dependencias	2
Bancos dependencias autónomas	17
Total de fondos en poder de Explotaciones Forestales, según contabilidad de RENFE	69

Ahora bien, después de un minucioso análisis de las disponibilidades realmente existentes, a la misma fecha citada, en poder de Explotaciones Forestales, y considerando que existen gastos realizados y que no pudieron ser introducidos en el proceso informático, así como otros gastos ya justificados y pendientes de reposición, los mencionados fondos ascendían a 26 millones de pesetas, sin que se haya podido determinar la razón de la diferencia de 43 millones de pesetas.

III.1.7.2. Bancos

Bajo este concepto del balance de la Entidad, se agrupan, como quedó anteriormente detallado, una serie de cuentas que recogen no sólo los saldos correspondientes a los fondos disponibles en instituciones de crédito, sino también situaciones transitorias por operaciones o riesgos en curso, que condicionan la cuantía de las disponibilidades citadas.

Se ha analizado la exactitud con que están cuantificados en el balance al 31 de diciembre de 1989 los diferentes saldos, así como la naturaleza de las operaciones contables a que dichos saldos se refieren. Como no resulta evidente el significado patrimonial de algunos de los referidos saldos, a continuación se hace una breve referencia a la naturaleza y significado de cada uno de ellos, al tiempo que se formulan las observaciones que, en su caso, se han deducido del referido análisis.

Bancos Ctas. Ctes y especiales.— Refleja el saldo efectivamente disponible en cuentas corrientes bancarias, aunque al 31 de diciembre de 1989 el conjunto de las mismas presentaba un descubierto equivalente a su saldo acreedor de 886 millones de pesetas.

Bancos Dependencias Autónomas.— Se refiere al saldo de Explotaciones Forestales anteriormente analizado en la observación referente a los saldos de «Cajas».

Remesas de recibos a cargo de clientes y deudores, pendientes de cobro, y Remesas de clientes pendientes de vencimiento.— Al remitir a los bancos los recibos a cobrar a clientes y deudores, se carga la primera cuenta citada y se abona la segunda por el importe de dichos recibos. Al vencimiento de los recibos, y posterior abono del banco, se cancelan los mencionados asientos. Por los cheques recibidos como pago de deudores y clientes, sólo se utiliza la primera cuenta que se carga al ingresar dichos documentos en un banco y este asiento se cancela al recibir del banco el abono correspondiente.

Por tanto, en principio es normal el signo de los respectivos saldos de ambas cuentas, así como la diferencia existente entre sus importes. No obstante, se ha hallado una diferencia entre el saldo de la primera cuenta y su desglose por bancos, que importa dos millones de pesetas más, debido a un error de codificación de un asiento, que quedó salvado con efectos a diciembre de 1990.

También la segunda cuenta presenta un saldo inferior a su desglose por bancos, por importe de 1.332 millones de pesetas, debido a errores e incidencias en el sistema informático, pero se estima que el importe correcto es el que ofrece el saldo global señalado incrementado en dos millones de pesetas.

Bancos, ingresos por metálico de estaciones.— Esta cuenta se adeuda por la recaudación de las estaciones ingresada en bancos, según partes internos, y se abona a la vista de la notificación de los respectivos bancos. El saldo representa ingresos pendientes de abono por los bancos.

Metálico recibido de estaciones.— Es una cuenta intermedia para la contabilización de los devengos diarios, por las operaciones de cada una de las estaciones, tanto al contado como a crédito. Esta cuenta debe quedar cancelada diariamente, pero según la Entidad es muy difícil localizar el error o errores que han originado el saldo existente al 31 de diciembre de 1989.

Remesas de cheques por pago notas de abono.— Recoge en el haber el importe de cheques y transferencias enviados

para el pago de abonos a clientes por distintos conceptos. Se cancelan los asientos al recibirse el correspondiente cargo del banco. El saldo representa el importe de los cheques en circulación.

Remesas de compensación.— Se utiliza esta cuenta para la compensación de créditos y débitos concurrentes con referencia a clientes, proveedores, etc. Su saldo acreedor al 31 de diciembre de 1989 debería ser superior al que figura en balance, por un importe de 414 millones de pesetas. En 1990 se salvó el error, con cargo a la cuenta de «libramientos a pagar». El saldo, según sea deudor o acreedor, representa las cantidades no compensadas pendientes de cobro o de pago, respectivamente.

Remesas de nóminas al personal.— Recoge el importe de los pagos al personal, tanto activo como pasivo, por medio de transferencias bancarias. Se abona esta cuenta por las órdenes de pago cursadas, y se adeuda, con abono a los bancos, a la vista de los adeudos bancarios. El saldo acreedor representa órdenes de pago pendientes de adeudo por el banco.

Partidas varias pendientes de confirmar por bancos.— Al 31 de diciembre de 1989, esta cuenta recogía, principalmente, las previsiones de ingresos por ventas mediante tarjetas de crédito y procedentes de ferrocarriles extranjeros, que se hallaban pendientes de recibir.

Alta de impagados.— Esta cuenta se creó como contrapartida de las cuentas de «Clientes» para adeudar a éstos los recibos impagados tan pronto se tuviese conocimiento de que se ha omitido efectuar el oportuno pago. El adeudo, en teoría, debería producirse con posterioridad, al tiempo de contabilizar el abono al banco. No obstante, por defectuosa organización, se observan numerosos saldos deudores en las cuentas de desglose por bancos.

Pagos pendientes.— Recoge esta cuenta partidas a regularizar, pendientes de imputación a cuentas determinadas.

Vencimiento de remesas de pagarés financieros.— El saldo corresponde al valor nominal de pagarés vencidos y pendientes de cargo por un banco.

III.1.8. Enlaces y a Regularizar (Activo)

Las cuentas que se agrupan bajo este epígrafe, al 31 de diciembre de 1989, presentan la nota común de su finalidad de periodificar resultados, principalmente gastos, aunque excepcionalmente figuren algunos conceptos de ingreso. A continuación se detallan los saldos más importantes, a la expresada fecha, así como su respectiva variación en el ejercicio, todo ello expresado en millones de pesetas.

	Saldo al 31-12-1989	Variación en el ejercicio
Intereses no devengados	40.235	13.916
Intereses pdtes. de pago operación SWAP	(1.814)	1.794
Intereses pdtes. de cobro operación SWAP	2.273	(1.226)
Notas de abono	2.463	1.410
Pagos anticipados a regularizar	508	(1.660)
Otras cuentas	48	1.724
	43.713	15.958

Del análisis efectuado sobre la naturaleza, movimiento y cuantía del saldo al 31 de diciembre de 1989 de las cuentas que registran los conceptos anteriormente señalados se deducen, como principales, las siguientes observaciones, destinadas en este caso, más que a señalar anomalías, a aclarar la naturaleza de dichos saldos que, por su cuantía, suponen una parte apreciable del balance de la Entidad.

Intereses no devengados.— Esta cuenta va recogiendo la diferencia entre el valor nominal de los «pagarés de empresa» emitidos y el efectivo obtenido por su negociación. Este gasto anticipado se periodifica mediante asientos mensuales durante la vida de dichos documentos.

Intereses operación SWAP.— La naturaleza de esta operación, según quedó expuesto al analizar el Inmovilizado Financiero, consiste en una permuta financiera, y por tanto, se originan intereses a favor y en contra de la Red que, también mensualmente, se contabilizan por su devengo con las contrapartidas de ingresos y gastos financieros. Los saldos se acumulan hasta los respectivos vencimientos, en los que se cancelan al registrar contablemente el cobro o pago correspondiente.

Notas de abono.— Esta cuenta se adeuda por el importe de las minoraciones de ingresos a causa de rectificación de facturas, bonificaciones por volumen de tráfico, indemnizaciones por daños y perjuicios, etc., así como por la devolución de fianzas y depósitos. Su contrapartida será una cuenta de Tesorería o de Realizable, según que la nota de abono origine un pago o la compensación con un crédito de la Entidad frente al abonado. Independientemente, la Red establece unas previsiones de minoración de ingresos por distintos conceptos, con cargo a las cuales se cancela la parte del saldo de la mencionada cuenta referente a menor facturación.

Al 31 de diciembre de 1989, el saldo de la cuenta «Notas de abono» se hallaba minorado por unos abonos indebidos, por importe de 598 millones de pesetas, como se indica al analizar la cuenta «Remesas de facturas de contado pendientes de compensar» (apartado III.1.6.3.7.). Las previsiones anteriormente aludidas, a la misma fecha se hallaban incluidas en una subcuenta de «Realizable.Pendiente de liquidación» denominada «Cuentas de periodificación de ingresos» (apartado III.1.6.6.), cuyo saldo minoraban por el importe de su saldo acreedor conjunto de 3.453 millones de pesetas, superior al de signo deudor que, con la rectificación señalada, presentaban a la expresada fecha las notas de abono.

Pagos anticipados a regularizar.— Unicamente se adeuda por las cantidades satisfechas por la apertura de créditos documentarios para el pago de importaciones de mercancías. Los abonos se producen, normalmente, por la recepción de conformidad de los artículos importados.

III.2. CUENTAS DEL PASIVO

III.2.1. Capital y Reservas

De conformidad con lo previsto en el artículo 1.º del Decreto de 23 de julio de 1964, por el que se aprobó el vigente Estatuto de RENFE, y con lo que dispone el artículo 175 de la Ley de Ordenación de los Transportes Terrestres, de 30

de julio de 1987, RENFE es una Entidad con personalidad de derecho público que actúa en régimen de empresa mercantil con sometimiento al ordenamiento jurídico privado y que tiene el carácter de Sociedad Estatal, por-estar comprendida entre las Entidades relacionadas en el apartado 1.b) del artículo 6 de la Ley General Presupuestaria, aunque no esté constituida como sociedad mercantil.

En consecuencia, las operaciones contabilizadas en las cuentas de Capital y Reservas y los saldos de las mismas se corresponden con los fondos propios que la Entidad destina al cumplimiento de sus fines. No se trata, por tanto, del Capital y Reservas, en el sentido legal aplicable a las sociedades mercantiles, pero sí en el sentido patrimonial que corresponde a cualquier Entidad con personalidad jurídica.

A 31 de diciembre de 1989 la suma de Capital y Reservas ascendía a 309.253 millones de pesetas, con un aumento respecto a la misma fecha del ejercicio anterior de 69.782 millones de pesetas. En el Anexo I, segunda página, se detallan las cuentas que integran el grupo, así como sus respectivos saldos finales en los ejercicios 1988 y 1989, y las correspondientes variaciones.

III.2.1.1. Aportación patrimonial

Esta cuenta recoge las aportaciones directas del Estado para financiar inversiones. El saldo a 31 de diciembre de 1989 ascendía a 121.942 millones de pesetas, presentando un aumento de 23.784 millones respecto al ejercicio anterior. El detalle de estas variaciones es el siguiente:

	(en millones de pesetas)
• Aportación directa del Estado vía P.A.I.F.	3.936
• Otras aportaciones patrimoniales	1.649
• Supresión de pasos a nivel	(1.801)

Las aportaciones directas del Estado se contemplan en el artículo 74 del vigente Estatuto de RENFE. La cláusula 15 del Contrato-Programa 1988-1991 y el Programa de Actuación, Inversiones y Financiación (P.A.I.F.) de 1989, cifraron las dotaciones presupuestarias por este concepto en 23.936 millones de pesetas.

Como otras aportaciones patrimoniales se han incorporado fondos propios por 1.649 millones de pesetas. 714 millones proceden del Fondo Europeo de Desarrollo Regional en concepto de ayudas para infraestructura, conforme a lo dispuesto en el Reglamento de la C.E.E. número 1.787/84, de 19 de junio; 118 millones por la compensación recibida del Estado por expropiaciones de terrenos y los 817 millones restantes, por cesiones gratuitas de traviessas del Ministerio de Transportes, Turismo y Comunicaciones.

Por supresión de pasos a nivel se registró un descenso de fondos propios de 1.801 millones de pesetas. El tratamiento contable de las inversiones en pasos a nivel quedó ya expuesto en el Area de «Inmovilizado», estableciéndose que los fondos propios deberían minorarse por este concepto en 772 millones de pesetas, como consecuencia de las incidencias observadas en la fiscalización.

III.2.1.2. Revaluación neta por Plan Decenal de Modernización

Esta cuenta recoge las minusvalías o plusvalías ocasionadas por las actualizaciones de los saldos del Inmovilizado Material, derivadas de la incorporación y posteriores revisiones del inventario del mismo, como ya ha quedado expuesto en el Área de «Inmovilizado».

La variación neta de fondos propios en 1989 por este concepto fue de 19.274 millones de pesetas, de los cuales, 9.308 millones correspondían al valor neto contable de los activos aflorados con motivo de la revisión de inventarios realizada durante el ejercicio 1989 y otras regularizaciones de pequeña entidad, mientras que los 9.966 millones restantes correspondían al valor catastral de terrenos aflorados para su venta en ejercicios posteriores. Tal y como se expone en el Área de «Inmovilizado», la citada valoración puede verse afectada por la modificación del Plan General de Ordenación Urbana de Madrid, que podría conllevar una minoración de los fondos propios de RENFE de 6.803 millones de pesetas.

A 31 de diciembre de 1989 este epígrafe registraba una minusvalía neta de 1.819 millones de pesetas, resto no compensado por las afloraciones del ejercicio de minusvalías originadas, fundamentalmente, en 1986, al incorporarse al Inmovilizado Material los saldos actualizados a esa fecha del inventario elaborado en 1975.

III.2.1.3. Subvención-compensación del déficit. Déficit acumulado

En virtud del artículo 73 del vigente Estatuto de RENFE, el Estado otorga a la Entidad una subvención compensadora de la insuficiencia económica de la explotación.

Las cuentas del epígrafe recogen a 31 de diciembre el déficit acumulado y la subvención correspondiente, de tal forma que computados globalmente no tienen repercusión patrimonial.

La variación registrada en el ejercicio de (190.805) millones de pesetas, se corresponde íntegramente con las pérdidas del ejercicio 1989.

III.2.1.4. Amortización financiera de créditos. Diferencia cambio amortización financiera

RENFE contabiliza en este epígrafe las aportaciones anuales del Estado destinadas a la amortización de los créditos a largo plazo, sustitutivos de la aportación patrimonial diferida del Estado para inversiones. En el caso de deudas en moneda extranjera, el Estado aporta al vencimiento su contravalor en pesetas, al tipo de cambio de reembolso; registrándose separadamente, por aplicación de criterios de la I.G.A.E., el efecto de las diferencias de cambio, disminuyendo o aumentando el saldo de la «Amortización financiera de créditos», según el importe acumulado en el de «Diferencia de cambio por amortización financiera».

Al cierre del ejercicio 1989, el importe acumulado en la cuenta «Amortización financiera de créditos» se elevaba a 257.736 millones de pesetas, registrándose en este ejercicio una variación de 26.920 millones de pesetas respecto al ejercicio anterior, importe inferior al límite establecido para

el ejercicio fiscalizado en la cláusula 15 del Contrato-Programa para 1988-1991, que se fijaba en 31.765 millones de pesetas. La cuenta «Diferencia cambio amortización financiera», por otra parte, presentaba a la misma fecha un saldo deudor de 86.045 millones de pesetas, que minoraba el efecto patrimonial del saldo de la cuenta anterior.

III.2.1.5. Subvención obligaciones

En este concepto se contabiliza la amortización de obligaciones de RENFE realizada directamente por el Estado. En 1989 el importe subvencionado ascendió a 391 millones de pesetas.

III.2.1.6. Reservas

El saldo a 31 de diciembre de 1989 de esta cuenta era de 2.812 millones de pesetas, presentando una variación con respecto al saldo del ejercicio 1988 de 2.181 millones de pesetas. La citada variación se corresponde, íntegramente, con la Reserva del Contrato-Programa correspondiente al ejercicio 1988, la cual, según lo previsto en la cláusula 18.1 del mismo, se constituyó por la diferencia entre la liquidación definitiva de las subvenciones de explotación y el déficit real del ejercicio.

De las comprobaciones realizadas en esta Área no se han deducido otras observaciones que las que se han puesto de manifiesto en apartados anteriores.

III.2.2. Banco de España. Cuenta de Crédito

RENFE mantenía al cierre del ejercicio 1989 tres cuentas de crédito con el Banco de España, que figuraban en balance a 31 de diciembre de 1988 por importe de 20.299 millones de pesetas. Este importe, sin embargo, no era aceptado por el Banco de España, ya que consideraba las citadas cuentas de crédito vencidas en 1981, aplicando todos los cobros realizados a RENFE, principalmente en concepto de intereses, a minorar la deuda de la Entidad.

En 1989 la Red decidió aceptar el criterio del Banco emisor, procediendo en consecuencia a la minoración de la deuda en 12.004 millones de pesetas contra «Intereses a pagar» por 8.311 millones de pesetas e «Intereses del ejercicio» por el resto.

III.2.3. Estado y Organismos Oficiales

Como ya se puso de manifiesto en el apartado III.1.5. de este Informe, los créditos y débitos de RENFE frente al Estado figuran tanto en el Activo como en el Pasivo del balance, atendiendo a la posición neta de los mismos.

Al cierre del ejercicio 1989, el saldo de este grupo de cuentas en el Pasivo del balance ascendía a 18.421 millones de pesetas, con un aumento respecto al cierre del ejercicio anterior de 1.398 millones de pesetas. En el Anexo I, segunda página, se relacionan las cuentas que integran el grupo, sus saldos de cierre en 1988 y 1989 y las correspondientes variaciones.

III.2.3.1. Anticipos recibidos

RENFE registra en el Pasivo anticipos recibidos del Estado por los siguientes importes:

	(en millones de pesetas)
Anticipos a cuenta de transportes	8
Anticipos enajenación de terrenos	415
Total Anticipos	423

Los importes contabilizados como «Anticipos a cuenta de transportes» son muy antiguos, correspondiendo las últimas operaciones registradas al ejercicio de 1986; no habiendo acreditado la Entidad el saldo de esta cuenta.

Con anterioridad a la entrada en vigor de la L.O.T.T., el producto de las operaciones de compra-venta de terrenos se registraba por RENFE como anticipos hasta tanto no se decidiera por el Estado su aplicación a fondos propios. El saldo existente a 31 de diciembre de 1989 procede de operaciones anteriores a la entrada en vigor de la citada Ley, no presentando variación alguna respecto a la misma fecha del ejercicio anterior, estando a 31-12-1989 pendiente de proponer al Estado su aplicación.

III.2.3.2. Hacienda Pública

Figuraba en el Pasivo del balance a 31 de diciembre de 1989 con un saldo acreedor de 17.354 millones de pesetas, cuya composición, a la misma fecha, era la siguiente:

	(en millones de pesetas)
Hacienda Pública deudora por I.V.A.	(15.376)
Hacienda Pública acreedora por conceptos fiscales	32.730
Saldo a 31-12-1989	17.354

III.2.3.2.1. Hacienda Pública deudora por I.V.A.

El saldo de esta cuenta a 31 de diciembre de 1989, se correspondía con el resultado de la liquidación anual del impuesto en la declaración-resumen del ejercicio. La composición del saldo era la siguiente:

	(en millones de pesetas)
Saldo a 31-12-1988	(9.189)
I.V.A. soportado	(25.891)
I.V.A. repercutido	19.704
Saldo a 31-12-1989	(15.376)

III.2.3.2.2. Hacienda Pública acreedora por conceptos fiscales

En este epígrafe la Entidad registra las retenciones a cuenta del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y del Impuesto sobre Sociedades por Rendimientos de Capital Mobiliario.

El detalle de su saldo a 31 de diciembre de 1989 (considerando negativos los saldos deudores) era el siguiente:

	(en millones de pesetas)
Libramientos a pagar por Impuestos	30.950
I.R.P.F.	28.882
Rendimientos Capital Mobiliario	2.039
Otros impuestos	29
Otros saldos por retenciones	1.780
Impuesto Tráfico de Empresas	(16)
I.R.P.F.	74
Rendimientos Capital Mobiliario	1.722
Total	32.730

Libramientos a pagar por impuestos. La Entidad incluye en la cuenta del epígrafe, divisionaria de la principal «Hacienda Pública acreedora por conceptos fiscales», las retenciones practicadas a cuenta de los impuestos que se relacionan en el cuadro anterior, que han sido incluidas en las correspondientes declaraciones a Hacienda.

Dentro de los 28.882 millones de pesetas que constituían la deuda declarada a Hacienda a 31-12-1989 por I.R.P.F., se computan 38 millones de pesetas, importe de la liquidación complementaria del ejercicio 1988, contabilizados por duplicado en octubre de 1989 y que se regularizarían en mayo de 1990. Una vez deducida la citada duplicidad, el detalle de la deuda por I.R.P.F. era el siguiente:

	(en millones de pesetas)
Deuda pendiente de vencimiento	1.448
Liquidación diciembre 89 Hacienda Nacional y Foral de Alava	1.421
Liquidación 4º trimestre Diputación Foral de Navarra	27
Deuda aplazada	27.396
Liquidaciones enero a noviembre 1989 Hacienda Nacional.	14.643
Liquidaciones pendientes del ejercicio 1988 Hacienda Nal.	9.063
Liquidaciones pendientes del ejercicio 1987 Hacienda Nal.	3.690
Total deuda por I.R.P.F.	28.844

RENFE presenta mensualmente declaraciones-liquidaciones por I.R.P.F. a la Hacienda Nacional y a la Foral de Alava, y de carácter trimestral a la Diputación Foral de Navarra, estando al corriente en sus pagos con las Instituciones forales.

Por lo que se refiere a la deuda con la Hacienda Nacional, la misma está amparada por las correspondientes autorizaciones de aplazamiento de pago de la Dirección General de Recaudación, presentando la Entidad dentro de plazo tanto las declaraciones-liquidaciones a la Delegación de Hacienda de Madrid como las respectivas solicitudes de aplazamiento previstas en el artículo 53.1. del Reglamento General de Recaudación.

Durante 1989 RENFE abonó a la Delegación de Hacienda de Madrid 9.438 millones de pesetas por liquidaciones relativas a los ejercicios 1987 y 1988, habiendo abonado conjuntamente con el importe de la deuda principal 1.574 millones de pesetas por intereses de demora.

El calendario de vencimientos de la deuda tributaria aplazada, establecido en el acuerdo de la Dirección General de Recaudación de 25 de junio de 1991, se extendía desde marzo de 1990 a diciembre de 1991, en el que se incluye igualmente la deuda aplazada por Rendimientos de Capital Mobiliario. De los 2.039 millones que figuraban por este concepto en el detalle anterior del saldo de «Libramientos a pagar por impuestos», 896 correspondían a retenciones practicadas en el ejercicio y los 1.143 millones restantes eran liquidaciones pendientes de 1987 y 1988.

Otros saldos por retenciones. RENFE contabiliza las retenciones por I.R.P.F. y Capital Mobiliario en cuentas divisionarias de la de «Hacienda Pública acreedora por conceptos fiscales», que van traspasando sus saldos a la de «Libramientos a pagar por impuestos» una vez formuladas las correspondientes declaraciones-liquidaciones. Estas cuentas, y la relativa al antiguo Impuesto de Tráfico de Empresas, tenían un saldo global de cierre de 1.780 millones de pesetas, cuyo desglose figura en el detalle de la deuda tributaria agrupado en el epígrafe «Otros saldos por retenciones». De las comprobaciones realizadas sobre los referidos saldos se han deducido las siguientes observaciones:

a) Impuesto Tráfico de Empresas

Esta cuenta presentaba un saldo deudor procedente de ejercicios anteriores de 16 millones de pesetas (dicho impuesto dejó de estar vigente en la Península e Islas Baleares el 31-12-1985). La Entidad no tenía identificado el origen del mismo, y de no haber motivado una reclamación de devolución de ingresos indebidos procedería su regularización.

b) I.R.P.F.

Las cuentas relativas a retenciones de I.R.P.F. no deberían presentar saldo al cierre del ejercicio, por su traspaso a la cuenta de «Libramientos a pagar por impuestos». Sin embargo, a 31-12-1989 tenían un saldo neto acreedor de 74 millones de pesetas, cuya composición (considerando negativos los saldos deudores) era la siguiente:

	(en millones de pesetas)
Retenciones-nómina de activos	(40)
Retenciones-nómina de pensionistas	114
• Pensiones provisionales	(71)
• Pensiones definitivas	185
Total	74

— Los 40 millones deudores que figuraban en cuentas de retenciones relativas a la nómina de activos son consecuencia de duplicidades y omisiones contables detectadas por la Entidad, de las cuales la más importante correspondía a un cargo de 38 millones de pesetas, relativo a una liquidación complementaria del ejercicio 1988, contabilizada en 1989 por duplicado y que sería regularizada en 1990, como se puso de manifiesto al hacer referencia al saldo de la cuenta «Libramientos a pagar por impuestos».

— Mayor complejidad, sin embargo, presentan los saldos finales de las cuentas relativas a las retenciones practicadas sobre los pagos de haberes pasivos de RENFE. La Entidad no tenía identificados dichos saldos, habiendo procedido a su cancelación en 1990 por traspaso de éstos a la cuenta «Ajustes cuentas de pensiones y personal pasivo».

c) Rendimientos Capital Mobiliario

Este apartado recoge las retenciones por intereses de obligaciones y multibonos (1.693 millones de pesetas) y de pagarés de empresa (29 millones de pesetas) registradas en función de previsiones mensuales de intereses, trasladando posteriormente su saldo a la de «Libramientos a pagar por impuestos».

La cuenta de «Retenciones intereses de obligaciones y multibonos» presentaba un defecto de saldo de 545 millones de pesetas a 31-12-1989. La citada diferencia, detectada por RENFE, se ha producido por dos circunstancias diferentes:

1.^a) En julio de 1989 el Ministerio de Economía y Hacienda elevó el tipo de retención sobre intereses del 20 al 25 por ciento. Sin embargo, la Red siguió imputando durante el ejercicio 1989 a la cuenta «Retenciones intereses de obligaciones y multibonos» el 20% de los intereses brutos, lo que ha determinado un defecto de saldo de 223 millones de pesetas en esta cuenta y un exceso paralelo en las de intereses a pagar.

2.^a) En 1987, al contabilizarse la remesa de tesorería número 7047 de pago a Hacienda, se cargó erróneamente la cuenta «Impuestos rentas de Capital» en lugar de la de «Retenciones intereses de obligaciones y multibonos», dando lugar a una serie de errores en cadena que terminaron afectando, por una parte, al saldo de esta última cuenta, el cual aparecía a 31 de diciembre de 1989 incorrectamente minorado en 322 millones de pesetas, importe de la citada remesa, y por otra, a los resultados del ejercicio 1987, debido a que la cuenta «Impuestos rentas de Capital», receptora de las retenciones de intereses de la deuda en moneda extranjera, traslada su saldo a resultados al cierre del ejercicio por haberse convenido que tales retenciones fueran soportadas por la Entidad, como ha quedado expuesto en el Área de «Intereses». En consecuencia, la Entidad debería realizar un ajuste por 322 millones con cargo a resultados y abono a «Retenciones intereses de obligaciones y multibonos».

III.2.3.3. Amortización financiera de créditos

Este epígrafe refleja el saldo frente al Estado por aportaciones destinadas a la amortización financiera de los créditos afectos a la financiación diferida del Estado para inversiones autorizadas.

A 31 de diciembre de 1988 figuraba en el Activo del balance con un saldo a favor de RENFE de 6.698 millones de pesetas. En 1989 este concepto había cambiado de signo, figurando en el Pasivo con un saldo de cierre de 644 millones de pesetas, registrándose en consecuencia una variación neta de (7.342) millones de pesetas; 4.845 millones se correspondían con la diferencia entre los 31.765 millones consignados en el Contrato-Programa para amortización financiera de créditos, y los 26.920 millones efectivamente amortizados por RENFE durante el ejercicio. Los 2.497 millones restantes son aportaciones del Estado relativas al ejercicio 1988 por el mismo concepto, realizadas en 1989.

III.2.4. Exigible a largo plazo

La financiación ajena a largo plazo de la Entidad a 31 de diciembre de 1989 ascendía a 489.726 millones de pesetas, con un aumento respecto al cierre del ejercicio anterior de 145.691 millones de pesetas.

Atendiendo a su cobertura o no por el Estado, la deuda a largo plazo de RENFE (que se relaciona en el estado comparativo de balances que se acompaña como Anexo I) y su evolución en el período 1988-1989, presentaba el siguiente detalle:

Concepto	Saldo al 31-12-1989	Variación en el ejercicio
FINANCIACION APORTACIÓN PATRIMONIAL DIFERIDA	353.783	34.748
— Moneda extranjera	294.299	15.255
• Financiación aportación patrimonial moneda extj. ^a	324.513	(2.826)
• Diferencias cambio financ. aport patrim.moneda extj. ^a	(30.214)	18.081
— Moneda nacional	59.484	19.493
• Financiación aportación patrimonial créditos nac	18.089	9.493
• Obligaciones RENFE (Emisiones 1986 y 1989)	41.395	10.000
DEUDAS A LARGO PLAZO NO FINANCIADAS POR EL ESTADO	135.943	110.943
— Obligaciones RENFE (Emisión 1988)	25.000	—
— Pagarés de empresa	110.943	110.943
TOTAL FINANCIACION EXTERNA A LARGO PLAZO	489.726	145.691

III.2.4.1. Financiación de la aportación patrimonial diferida

Constituye la aportación patrimonial diferida el importe total autorizado por el Estado, a una fecha dada, de sus aportaciones futuras para amortizar el principal de la deuda contraída por RENFE para financiar sus inversiones.

De acuerdo con el régimen financiero establecido en los artículos 74 y 76 del vigente Estatuto de RENFE, la financiación de las nuevas inversiones de la Entidad se realiza mediante dotaciones presupuestarias directas del Estado o con cargo a emisiones o empréstitos de la Red, autorizadas por el Gobierno, que cuentan con la garantía del Estado y que tienen a todos los efectos la consideración de Deuda Pública. Ambas dotaciones constituyen aportaciones estatales al patrimonio de la Red.

En el Contrato-Programa y en el P.A.I.F. anual se concreta la autorización estatal mediante la fijación de un límite máximo anual de endeudamiento, determinándose también el importe máximo anual de la aportación estatal para amortización financiera de la deuda, como se indicó al analizar el Area de Fondos Propios.

A 31 de diciembre de 1989, el importe de la deuda a largo plazo de RENFE afecta a la financiación de la aportación patrimonial diferida registrada en el Pasivo del balance, ascendía a 353.783 millones de pesetas, de los cuales 59.484 millones era deuda formalizada en moneda nacional y los 294.299 millones restantes se correspondían con los créditos en moneda extranjera, valorados al tipo de cambio de disposición, en contradicción con los principios de contabilidad generalmente aceptados.

RENFE, en aplicación de los referidos principios de general aceptación, registra en la cuenta «Financiación aportación patrimonial, moneda extranjera» la deuda en moneda extranjera valorada al tipo de cambio vigente al cierre del ejercicio. Sin embargo, la Red en ningún caso aplica a resultados las diferencias de cambio entre este último valor y el de disposición, así como las realizadas por refinanciación de la deuda, que, en aplicación de criterio de la I.G.A.E., se imputan a la cuenta «Diferencias de cambio financiación aportación patrimonial, moneda extranjera» que figura en el balance de la Entidad, sumando o restando, según su signo, del valor actualizado de la deuda en moneda extranjera, debido a que el Estado a su vencimiento aporta su contravalor en pesetas al tipo de cambio de reembolso.

Al cierre del ejercicio 1989, los (30.214) millones de pesetas acumulados por diferencias de cambio eran consecuencia, de un lado, de diferencias de cambio negativas realizadas por refinanciación de la deuda por 37.213 millones de pesetas y, de otro, de diferencias de cambio positivas por 6.999 millones de pesetas, que se correspondían con la actualización de la deuda al tipo de cambio vigente al cierre del ejercicio.

En el detalle siguiente se relacionan las disposiciones y amortizaciones de deuda efectuadas durante 1989:

(en millones de pesetas)

Concepto	Disposiciones	Amortizaciones	Variación en el ejercicio
Moneda extranjera	30.907	15.652	15.255
• Créditos a largo plazo	30.101	15.645	14.456
• Variación neta 89/88 Emisión Europapel	806	—	806
• Otros	—	7	(7)
Moneda nacional	28.000	8.507	19.493
• Créditos	—	8.507	(8.507)
• Pagarés de empresa	18.000	—	18.000
• Obligaciones RENFE	10.000	—	10.000
Totales	58.907	24.159	34.748

El importe amortizado durante 1989, descontados los 7 millones que figuran en el cuadro anterior en concepto de «Otros» y cuyo origen estuvo en ajustes de naturaleza distinta, originó un incremento neto de los fondos propios de RENFE, de igual cuantía, por la aportación recibida del Estado con esta finalidad. Dicha variación fue registrada por la Entidad en la cuenta de neto patrimonial «Amortización financiera de créditos» a su valor de reembolso, es decir, por 26.920 millones de pesetas; recogiendo la cuenta «Diferencias de cambio por amortización financiera», relacionada en el balance a continuación de la anterior, 2.768 millones de variación negativa, por las diferencias de cambio originadas al reembolso de la deuda.

La financiación en moneda extranjera de la aportación patrimonial diferida abarca modalidades diversas como préstamos, créditos, notas, pagarés, bonos, etc., realizando la Entidad frecuentemente operaciones de refinanciación, swaps, etc.

Una gran parte de los créditos en moneda extranjera se ha gestionado por EUROFIMA, Compañía internacional con sede en Basilea (Suiza), en la que RENFE participa en un 5,22% de su capital. Su objeto consiste en la financiación de las adquisiciones de material ferroviario por las diferentes redes ferroviarias que son sus accionistas.

RENFE tenía concertados a 31 de diciembre de 1989 con EUROFIMA los siguientes préstamos:

N.º de cuenta	Denominación	millones de ptas.
170601	EUROFIMA Préstamo inversiones	26
170642	EUROFIMA Créditos	69.280
170645	Préstamos Leasing	19.635
		88.941

La comprobación realizada con respecto a los distintos préstamos que corresponden al desglose de las cuentas anteriores, puso de manifiesto que los saldos de alguno de estos préstamos eran incorrectos por estar amortizados, por presentar en cuenta saldo deudor o por ofrecer diferencias en relación con el saldo correcto.

La Entidad aduce que el saldo total —88.941 millones de pesetas— es correcto aunque posiblemente se hayan producido errores en los saldos parciales. Se ha verificado la efectiva compensación de las principales diferencias.

III.2.4.2. Deudas a largo plazo no financiadas por el Estado

Como su nombre indica, en este epígrafe RENFE engloba la financiación externa permanente no financiada por el Estado. A 31 de diciembre de 1989 presentaba un saldo de 135.943 millones de pesetas, que se repartían entre obligaciones emitidas por la Entidad en el ejercicio 1988 por 25.000 millones de pesetas, y 110.943 millones de pesetas en pagarés de empresa con vencimiento superior a 18 meses, que a 31 de diciembre de 1988 figuraban clasificados en el Exigible a corto plazo del balance de situación por importe de 113.942 millones de pesetas; habiéndose amortizado en 1989 pagarés por valor de 2.999 millones de pesetas.

De las comprobaciones de auditoría realizadas en esta área no se han deducido otras observaciones que las apuntadas en apartados anteriores.

III.2.5. Exigible a corto plazo

Al cierre del ejercicio fiscalizado, el saldo total en el Pasivo del Exigible a corto plazo ascendía a 228.636 millones de pesetas, presentando una disminución de 90.962 millones de pesetas respecto a la misma fecha del ejercicio anterior. En el Anexo I, segunda página, se relacionan los principales conceptos que integran el grupo con indicación de sus saldos finales en los ejercicios 1988 y 1989 y las correspondientes variaciones.

III.2.5.1. Proveedores

El saldo de esta cuenta a 31 de diciembre de 1989 ascendía a 81.825 millones de pesetas, presentando un incremento respecto al ejercicio anterior de 8.829 millones de pesetas.

En la verificación del saldo de esta cuenta se han detectado pasivos inexistentes por 987 millones de pesetas con el siguiente detalle:

Fecha de pago		(en millones de pesetas)
25-3-1987	Libramiento núm. 060099742 Victoriana de Electricidad	21
04-5-1987	Remesa 6549	715
29-5-1987	Remesa 6630	251
	Total	987

Las citadas cantidades formaban parte del saldo de Proveedores al cierre del ejercicio 1989, habiéndose efectuado su pago, sin embargo, en las fechas arriba indicadas. Este error se arrastraba desde finales de 1987, cuando RENFE procedió a ajustar el saldo contable de esta cuenta con el listado-inventario de libramientos pendientes de pago a proveedores, elaborado por la Tesorería de la Red; habiéndose incluido en el mismo las citadas remesas. Según manifestaciones de la Entidad, dicha situación quedó regularizada al cierre del ejercicio 1991.

III.2.5.2. Varios

Este apartado engloba los conceptos siguientes:

	(en millones de pesetas)
Anticipos de clientes	39 H
Fianzas y depósitos recibidos	322 H
Remuneraciones pendientes de pago	1.253 H
Suma saldos acreedores	1.614 H
Acreedores por intereses y amortización de préstamos	1.483 D
Saldo neto acreedor	131 H

Los saldos del Pasivo que componen la suma de 1.614 millones de pesetas, no presentan particularidad digna de mención. De los 1.253 millones de pesetas registrados como «Remuneraciones pendientes de pago», 1.019 millones corresponden a retrocesiones de pagos a pensionistas, tanto por complementos de pensiones a cargo de RENFE como por la pensión principal a cargo del I.N.S.S.

El epígrafe «Acreedores por intereses y amortización de préstamos» recoge los pagos de RENFE a entidades bancarias por cuenta de su personal, en concepto de devolución de créditos hipotecarios; teniendo por tanto naturaleza de anticipos para adquisición de viviendas.

Los citados anticipos son reintegrados a la Entidad mediante descuentos practicados en nómina, con el límite máximo del 25% de los devengos mensuales.

El detalle de este saldo a 31 de diciembre de 1989 era el siguiente:

	(en millones de pesetas)
Acreedores por amortización préstamos con interés	97 D
Amortización préstamos hipotecarios viviendas cooperativas	1.308 D
Adelantos financiación viviendas (terrenos)	89 D
Total saldos deudores	1.494 D
Acreedores por viviendas de protección oficial	3 H
Fondo social de garantía	8 H
	11 H
Saldo neto deudor	1.483 D

Estas cuentas no se llevan a nivel de adjudicatarios de las viviendas (empleados de RENFE), sino a nivel de las cooperativas que las construyeron, integradas en PROVIREDA, Fundación constituida por RENFE con el objeto social de promoción de viviendas edificadas en régimen cooperativo para el personal laboral de RENFE. Dichas cuentas no han sido objeto de conciliación periódica entre RENFE y PROVIREDA.

Esta Fundación está financiada con una aportación de RENFE de 50 millones de pesetas que, colocados en letras del Tesoro, producen los rendimientos necesarios para cubrir las nóminas de los dos empleados con que cuenta. Actualmente está inactiva.

En los últimos años se han producido morosos, principalmente de jubilados y herederos de fallecidos. Por parte de RENFE, se intenta recomponer y actualizar estas cuentas para gestionar el cobro de las mismas en todos los casos.

III.2.5.3. Préstamos a corto plazo

Este epígrafe recoge los pagarés emitidos por RENFE a plazo inferior a 18 meses, en gran parte ligados a la financiación de la deuda del Estado.

Al cierre del ejercicio 1989, el saldo de esta cuenta ascendía a 93.930 millones de pesetas, presentando una disminución de 101.446 millones de pesetas respecto a la misma fecha del ejercicio anterior. La citada variación se debe, por

un lado, a la reclasificación al Exigible a largo plazo de parte del saldo existente a 31 de diciembre de 1988, en concreto 113.942 millones de pesetas y, por otro, a una nueva emisión de pagarés durante 1989 por 12.496 millones de pesetas.

III.2.5.4. Compras y servicios pendientes de libramiento

Por este concepto se registraba un saldo al cierre del ejercicio 1989 de 52.689 millones de pesetas, no presentando el saldo global una variación significativa respecto a la misma fecha del ejercicio anterior.

La composición del saldo y su comparación con el ejercicio anterior era la siguiente:

(en millones de pesetas)		
Concepto	Saldo al 31-12-1989	Variación en el ejercicio
Proveedores pendientes de libramiento	21.048	(7.219)
Periodificación de gastos	8.422	(2.283)
Pedidos de fondos	(38)	(14)
Pagos pendientes de imputar	(122)	221
Intereses a pagar	23.379	9.407
Total	52.689	112

En la cuenta «Proveedores pendientes de libramiento» se recoge el saldo con proveedores por compras y servicios prestados pendientes de facturar, o que, habiendo sido facturados, no habían sido sin embargo tramitados al cierre del ejercicio.

El primer caso se refiere a compras de materiales por RENFE que, habiendo efectuado su entrada en almacenes, diligenciada en las correspondientes actas de recepción, estaban pendientes de facturar a finales del ejercicio fiscalizado.

El segundo caso se refiere a la provisión anual por gastos autorizados pendientes de tramitar, procesada por el Sistema Integrado de Control de Gastos a través de los denominados libramientos proforma, a la que ya se ha hecho mención en el Área de «Materiales y Varios» del capítulo II de este Informe; estimándose que la misma estaba sobrealorada en 1.575 millones de pesetas, importe no aplicado en 1990 por libramientos regularizadores de proformas 1989.

Por lo que se refiere a las compras de materiales pendientes de facturar, se han observado las siguientes incidencias:

— En la subcuenta «Actas de recepción. Proveedores extranjeros», se practicó durante 1989 un ajuste de 5.662 millones de pesetas con abono a la cuenta «Pagos anticipados por crédito documentario», con objeto de subsanar el descuadre existente entre las entradas en almacén de los materiales importados y los pagos por estos mismos materiales. El citado ajuste se efectuó a nivel de cuentas principales, sin alcanzar a las correspondientes cuentas divisionarias, cuyos saldos serían finalmente regularizados en 1990. No obstante, estas regularizaciones no han podido

ser verificadas por no haber sido localizadas por la Entidad en sus archivos.

— Existen cuentas deudoras y acreedoras derivadas de la fabricación de conjuntos incorporables que por deficiencias del proceso contable no se cancelan mutuamente, aunque esta circunstancia no afecta a la representatividad del saldo global del epígrafe «Proveedores pendientes de libramiento».

— Por último, y en cuentas de detalle relativas a almacenes procesadas manualmente, se observan saldos deudores por importe de 182 millones de pesetas, así como saldos de gran antigüedad. Estas anomalías han sido igualmente regularizadas en 1990, aunque no se ha podido verificar su idoneidad por el mismo motivo apuntado en el párrafo anterior.

En la cuenta «Periodificación de gastos» se contabiliza la provisión por gastos de personal devengados durante 1989 y cuyo pago se realizó durante 1990.

Entre los conceptos periodificados destacan: la actualización salarial derivada de la revisión del I.P.C., las retribuciones variables devengadas en diciembre de 1989 que se abonaron en la nómina de enero siguiente, así como su correspondiente cotización por Seguridad Social, la provisión por contenciosos laborales y, finalmente, la estimación de la cotización adicional por Accidente de Trabajo derivada de las actas de la Inspección de Trabajo, como se indica en el Área de «Gastos de personal».

Se han analizado estas estimaciones de gastos, no encontrándolas, en cómputo global, desajustadas con los importes efectivamente liquidados durante 1990.

La cuenta «Pedidos de fondos» recoge anticipos transitorios de las cajas de las zonas hasta que se justifica el gasto. La de «Pagos pendientes de imputar» recoge cargos a compensar con abonos, adeudos sin identificar por falta de información y, la partida más importante, a seguros sociales durante el tiempo que transcurre desde que se depositan en el banco hasta que se produce el pago de los mismos.

En la cuenta «Intereses a pagar» se registran los intereses devengados pendientes de pago generados por la deuda en moneda extranjera y nacional, créditos con el Banco de España, emisiones de obligaciones en circulación y otros gastos financieros. La carga financiera en moneda extranjera se actualiza al cierre del ejercicio a los tipos de cambio vigentes a esa fecha.

La variación del saldo por Intereses a pagar se debe, básicamente, a la reclasificación como tales, de intereses ya pagados al Banco de España por tres cuentas de crédito y que, siguiendo el criterio mantenido por Banco de España, se han considerado amortizaciones del principal (ver apartado III.2.2.).

En las comprobaciones realizadas se han observado las siguientes incidencias:

— En julio de 1989, el Ministerio de Economía y Hacienda elevó el porcentaje de retención aplicable a los intereses desde el 20% al 25%. Sin embargo, la Red no efectuó el oportuno reajuste contable, siguiendo abonando a la cuenta de «Intereses a pagar» el 80% de los intereses brutos, en lugar del 75% que correspondía a la nueva situación. El exceso de saldo originado en dicha cuenta por esta circunstancia se elevaba a 31-12-1989 a 223 millones de pesetas, con el siguiente detalle:

	(en millones de pesetas)
Multibonos	26
Obligaciones 1986	70
Obligaciones 1988	100
Obligaciones 1990	27
Total	223

— Se han observado algunos errores de periodificación de los intereses de la deuda, aunque de escasa importancia económica:

- Error en la imputación de intereses entre el ejercicio 1989 y otros ejercicios anteriores, por importe de 90 millones de pesetas.

- Imputación errónea de 25 millones de pesetas de gastos de emisión de un préstamo de EUROFIMA a resultados en 1989, que debieron repartirse sin embargo entre los 15 años de vida del préstamo.

III.2.6. Enlaces y a regularizar (Pasivo)

El saldo al 31 de diciembre de 1989, que ascendía a 528 millones de pesetas, con una reducción respecto al del ejercicio anterior de 116 millones de pesetas, agrupaba diversos saldos acreedores y deudores, parcialmente compensados, correspondientes a cuentas cuya finalidad común era la periodificación de resultados o el reflejo de situaciones transitorias y de enlace por operaciones de tesorería.

III.2.7. Cuentas de orden (Activo y Pasivo)

Estas cuentas, cuyos saldos deudores y acreedores se compensan exactamente, no reflejan valores patrimoniales, sino solo relaciones jurídicas susceptibles de originar derechos y obligaciones en el futuro o en determinados supuestos. En los balances de RENFE correspondientes al cierre de los ejercicios de 1988 y 1989 dichas cuentas hacían referencia exclusivamente a operaciones SWAP en curso.

IV. GRADO DE CUMPLIMIENTO DE LAS PREVISIONES PARA EL AÑO 1989 DEL PAIF Y DEL CONTRATO-PROGRAMA 1988-1991

En el ejercicio 1989, el proceso de previsión y planificación en RENFE se desarrolló preceptivamente a través del programa de actuación, inversiones y financiación (PAIF), así como de los presupuestos de explotación y de inversiones aprobados por el Gobierno para el mencionado ejercicio. Una parte sustancial de dichas previsiones se hallaba ya establecida en el Contrato-Programa Estado-RENFE 1988-1991.

La regulación legal de los mencionados instrumentos de previsión y planificación se halla contenida en la Ley General Presupuestaria (LGP), que en su artículo 87 establece la obligatoriedad de elaborar anualmente el PAIF, así como

presupuestos de explotación y de capital. El artículo 71 del Estatuto de RENFE también obliga a ésta a formular anualmente un presupuesto de explotación y otro de inversiones, este último con una función equivalente a la del presupuesto de capital ordenado por la LGP.

El Contrato-Programa para el período 1988-1991, fue firmado el 22 de abril de 1988 y en él se contienen previsiones relativas a las principales magnitudes técnicas y económicas de la actividad de RENFE en el mencionado período.

El grado de cumplimiento del presupuesto de explotación no es objeto de análisis en los párrafos siguientes, ya que la referencia de tal cumplimiento la constituye la cuenta de resultados del ejercicio; y las sensibles diferencias de criterio que se observan en la redacción de ambos documentos hacen extraordinariamente difícil establecer dicha comparación y mucho más obtener conclusiones válidas de la misma.

IV.1. PREVISIONES DEL PAIF PARA 1989 Y GRADO DE CUMPLIMIENTO DE LAS MISMAS

A continuación se detallan las previsiones del PAIF aprobado a RENFE para el ejercicio 1989, según detalle facilitado por la Secretaría General de Planificación y Presupuestos, perteneciente al Ministerio de Economía y Hacienda, previsiones que coinciden con las del presupuesto de capital de la Red, aprobado por Ley 37/1988, de 28 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 1989.

Por acuerdo del Consejo de Ministros de fecha 7 de julio de 1989 se modificaron el PAIF y los presupuestos de explotación y de capital de RENFE para el año 1989, con la ampliación de las inversiones a realizar en dicho año en 67.000 millones de pesetas, con destino a la construcción de la línea de alta velocidad Madrid-Córdoba-Sevilla, determinando que su financiación se haría mediante una ampliación del endeudamiento de la Red, así como a través de la enajenación de activos de titularidad estatal transferidos a RENFE en virtud de la Ley 16/1987, de 30 de julio, sobre Ordenación del Transporte Terrestre.

La carencia de datos concretos sobre la proporción en que habría de recurrirse a cada uno de los medios de financiación previstos ha impedido incorporar esta modificación a las cifras iniciales del PAIF de RENFE a efectos de analizar su cumplimiento.

Las cifras que determinan el grado de cumplimiento real de dichas previsiones, fueron facilitadas por la propia Entidad en su proyecto de PAIF para 1991, y verificadas con la información contable fiscalizada.

(En millones de pesetas)

	PAIF 1989	Real	<u>Diferencia</u>	
			Absoluta	%
ORIGEN DE FONDOS				
Subvenciones en capital	72.041	40.506	(31.535)	(44)
Aportaciones de capital	—	23.784	23.784	—
«Cash flow» de explotación	33.720	35.343	1.623	5
Financiación ajena a medio y largo plazo	35.765	58.906	23.141	65
	141.526	158.539	17.013	12

	PAIF 1989	Real	Diferencia	
			Absoluta	%
APLICACION DE FONDOS				
Inmovilizado material	93.421	138.931	45.510	49
Reembolso de deudas a medio y largo plazo	48.105	27.235	(20.870)	(43)
Variación del fondo de manio	—	(7.627)	(7.627)	—
bra				
	141.526	158.539	17.013	12

Las previsiones del PAIF se ajustaron a las establecidas para el año 1989 por el Contrato-Programa, por lo que a continuación y para cada concepto, se señalan las cláusulas de dicho documento que fijaron las magnitudes estimadas, al tiempo que se analizan las causas principales de las desviaciones que se observan en su cumplimiento.

IV.1.1. Origen de fondos

IV.1.1.1. Subvenciones en capital

Comprende las siguientes previsiones de aportaciones del Estado:

Para inversiones (Cláusula 8.1)	23.936
Para amortización de créditos (Cláusula 15)	31.765
Plan de saneamiento financiero (Cláusulas 14 y 15)	16,340
Total	72.041

Al elaborar el PAIF se consideró subvención en capital la primera aportación citada, pero al considerar el cumplimiento real de dicho programa aquella se clasificó según su verdadera naturaleza de aportación de capital, que más adelante se analiza.

Las otras dos aportaciones previstas se realizaron por los mismos importes por los que figuraban en el PAIF, más una aportación de 14 millones de pesetas por amortización de obligaciones a cargo del Estado. No obstante, la efectiva amortización de créditos ascendió a 26.920 millones de pesetas (a cambio de disposición 24.152 y por diferencias de cambio 2.768), y la Red abonó el exceso de 4.845 millones de pesetas a una cuenta en la que recoge sus relaciones con el Estado «Por amortización financiera de créditos».

Resumiendo, las previsiones eran:

	Millones de pesetas
Para amortización de créditos	31.765
Para saneamiento financiero	16.340
	48.105

	Millones de pesetas
Las aportaciones fueron las previstas más la amortización de obligaciones asumidas por el Estado, según Ley 5/1968, de 5 de abril	14
Aportaciones del Estado	48.119
Deducido contablemente por RENFE:	
Diferencias de cambio	2.768
Abonado en cuentas al Estado	4.845
	7.613
Considerado por RENFE como realizado	40.506

IV.1.1.2. Aportaciones de capital

Como quedó indicado anteriormente, la aportación del Estado por el citado concepto se consideró, a efectos de formulación del PAIF, como una subvención en capital. La aportación efectiva se realizó por la cantidad prevista, pero la Red ha considerado que tal aportación se efectuó por 23.784 millones de pesetas, según el siguiente detalle:

	Millones de pesetas
Aportación prevista en el PAIF	23.936
Aportación recibida del Fondo Europeo de Desarrollo Regional (FEDER)	714
Donación de traviesas recibida del Ministerio de Transportes, Turismo y Comunicaciones	817
Importe expropiación de terrenos por el Estado	118
Total aportaciones	25.585
Como quedó indicado al analizar el «Inmovilizado en curso» y la «Aportación patrimonial», RENFE deduce de esta última las cantidades invertidas en supresión de pasos a nivel.	
Deducido en 1989 por dicho concepto	1.801
Cantidad considerada aportación de capital	23.784

IV.1.1.3. Cash Flow de explotación

Esta generación de fondos se previó equivalente a la amortización de inversiones en el ejercicio 1989, según cláusulas 5.1 y 8.1 del Contrato-Programa.

La cifra de 35.343 millones de pesetas, dada por la Entidad como de cumplimiento efectivo de la previsión es la que figura por el mismo concepto en la cuenta de «Resultados del ejercicio 1989» pero que, como se indica al analizar el inmovilizado material y su amortización acumulada, no corresponde totalmente a amortizaciones del ejercicio, según el siguiente detalle:

	Millones de pesetas
Amortización del inmovilizado material en el ejercicio 1989	32.220
Amortización adicional equivalente al valor contable de bienes dados de baja en inventario durante el citado ejercicio	2.298
Amortización errónea procedente del ejercicio 1988	644
Amortización de «Gastos amortizables»	181
Total del adeudo a Resultados 1989	35.343

IV.1.1.4. Financiación ajena a medio y largo plazo

La previsión establecida en el PAIF está tomada de la cláusula 8.1 del Contrato-Programa.

La cifra de realización de la previsión citada corresponde al endeudamiento de RENFE a plazos medio y largo, según el detalle siguiente:

	Millones de pesetas
Emisión de obligaciones en 1989	10.000
Emisión de pagarés	18.000
Préstamos a través de EUROFIMA	30.101
Emisión de Europapel. Variación neta	805
Total	58.906

El mayor grado de endeudamiento se justifica por las inversiones adicionales autorizadas por el Gobierno, según quedó anteriormente indicado.

IV.1.2. Aplicación de fondos

IV.1.2.1. Inmovilizado material

La inversión prevista de 93.421 millones de pesetas, se hallaba establecida por el mismo importe en la cláusula 8.1 del Contrato-Programa. El acuerdo del Consejo de Ministros de fecha 7 de julio de 1989, anteriormente citado, autorizó un incremento de 67.000 millones en las inversiones del ejercicio 1989, aunque no determinó qué parte de dicho aumento correspondía a cada una de las clases de inversión posibles.

Las adiciones al inmovilizado en el ejercicio 1989 alcanzaron los siguientes importes:

	Millones de pesetas
Inmovilizado material	129.826
Inmovilizado financiero	7.694
Gastos amortizables	1.411
Total	138.931

El grado de cumplimiento de la previsión modificada fue del 87%, aunque es de señalar que para el cálculo de este porcentaje no se ha considerado el incremento de materiales acopiados con destino a inversiones (del orden de los 4.000 millones de pesetas).

IV.1.2.2. Reembolso de deudas a medio y largo plazo

Al estimar los vencimientos de deudas en el ejercicio se computaron tanto éstos, calculados en 31.765 millones de pesetas según ya quedó anteriormente indicado, como los 16.340 millones de pesetas de saneamiento financiero destinados a compensar pérdidas acumuladas del período 1984 a 1987, ambos años inclusive, pero que no se correspondían con vencimientos concretos de préstamos.

En el cumplimiento de las previsiones de amortización de deudas vencidas se han considerado los siguientes conceptos e importes:

	Millones de pesetas
Deudas por cuenta del Estado	24.152
Otras deudas	7
Pagarés a largo plazo	2.999
Créditos Banco de España	7
Total	27.235

IV.1.2.3. Variación del fondo de maniobra

Este concepto, no considerado en la formulación del PAIF, hace referencia al aumento o reducción del capital circulante (diferencia entre el activo y el pasivo, ambos circulantes).

La cantidad negativa de 7.627 millones de pesetas, resultante de los movimientos de las masas patrimoniales originados por la actividad de la Red en el ejercicio 1989, supone una minoración del referido capital circulante y, por consiguiente, un empeoramiento de la situación financiera de RENFE.

IV.2. CONTRATO-PROGRAMA

En el ejercicio de 1989 ha estado vigente el Contrato-Programa Estado-RENFE 1988-1991, suscrito el 22 de abril de 1988 por los Ministros de Economía y Hacienda y de Transportes, Turismo y Comunicaciones, así como por el Presidente de RENFE. Este Contrato-Programa tiene unas características, estructura, bases y previsiones de evolución de sus cifras que en una gran parte pueden considerarse continuidad del anterior Programa suscrito para el período 1984-1986.

Resulta una forma de planificación de la actividad de RENFE, estableciendo compromisos mutuos entre el Estado y la Entidad. Se propone una contención de las aportaciones totales del Estado, la reducción del déficit para tender a una situación de equilibrio de la cuenta de Explotación, y otra

serie de medidas de carácter comercial, técnico, financiero, etc, que permitan alcanzar los objetivos pretendidos.

Su aspecto legal se desarrolla principalmente conforme lo previsto en el artículo 91 de la Ley General Presupuestaria y en el artículo 177 de la Ley de Ordenación de los Transportes Terrestres.

A continuación se analizan los puntos fundamentales de la planificación y compromisos contenidos en el Contrato-Programa 1988-1991, señalando el grado de cumplimiento de los mismos.

IV.2.1. Objetivos de tráfico en el Contrato-Programa y grado de su cumplimiento

Las previsiones del tráfico de viajeros clasifican a éstos según las distancias a recorrer, mientras que en el transporte de mercancías se atiende al volumen y forma de carga de las mismas. Las previsiones establecidas comparadas con los tráfico reales en los ejercicios de 1988 y 1989, son las siguientes:

Concepto	Año 1988		Año 1989	
	Previsión	Real	Previsión	Real
VIAJEROS (Millones Viajeros/Km.)				
— Largo recorrido	9.427	9.432	9.738	8.627
— Regionales	2.912	2.914	2.941	2.323
— Cercanías	3.280	3.370	3.378	3.765
Total	15.619	15.716	16.057	14.715
Desviación	+ 0,63%		- 8,36%	
MERCANCIAS (Millones Tms/Km.)				
— Vagón completo	8.066	7.973	8.147	8.087
— Contenedores	2.664	2.724	2.850	2.523
— Otros tráfico	902	1.019	923	1.009
Total	11.632	11.716	11.920	11.619
Desviación	+ 0,72%		- 2,53%	

Como se observa en las anteriores cifras, en el ejercicio 1989 no sólo no se cumplieron las previsiones de crecimiento del tráfico, sino que éste fue inferior al del ejercicio precedente.

En futuras planificaciones de la actividad de la Red deben ser objeto de una profunda revisión por técnicos especializados las previsiones establecidas de tráfico y de inversiones, pues si la reducción de tráfico observada no es meramente coyuntural sería conveniente adecuar las futuras inversiones a la utilización que se espere hacer de las mismas, evitando así que el déficit de explotación mantenga una tendencia creciente.

IV.2.2. Objetivos de calidad

El Contrato-Programa 88-91 cuantifica determinados objetivos de calidad de la oferta de RENFE, los cuales en

general no podrán ser contrastados hasta que no se concluyan los planes de inversiones previstas en aquél.

IV.2.3. Otras cláusulas del Contrato-Programa

Las cláusulas 10 y 11 obligaban a RENFE a establecer procesos directivos y de control de gestión, así como distintos sistemas informáticos para finalidades diferentes.

Sin perjuicio de que existan actuaciones de la Red tendientes a la consecución de los mencionados objetivos, algunos de ellos ya alcanzados al terminar los trabajos de la fiscalización, es de señalar que la verdadera eficacia de los nuevos procedimientos de gestión y control requieren una especial y permanente atención en evitación de errores o para salvar éstos cuando se produzcan en la toma inicial de datos o en la elaboración de los mismos.

Si no se eliminan tales errores o éstos se reducen a límites inapreciables, la información obtenida, así como la que se facilite a la Dirección de la Red como base para la toma de decisiones adolecerá de una falta de fiabilidad proporcional a la cantidad de errores que aquella contenga.

La experiencia alcanzada en los trabajos de fiscalización realizados, sobre errores que se acumulan y perpetúan sin que nadie se considere directamente obligado a su aclaración, y sobre todo, el elevado número de tales errores, tanto en cifras absolutas como relativas, obligan a señalar la necesidad de mejorar los controles de calidad de los trabajos administrativos, sin cuyo requisito pierden gran parte de su virtualidad las mejores técnicas de control que se implanten.

VI. CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES

Como consecuencia de lo actuado en relación con la fiscalización selectiva de la RED NACIONAL DE LOS FERROCARRILES ESPAÑOLES (RENFE), ejercicio de 1989, y sin perjuicio de cuanto anteriormente se expone respecto a las irregularidades y anomalías concretas observadas en el curso de la fiscalización, procede establecer las siguientes conclusiones y recomendaciones.

VI.1. CONCLUSIONES

a) RENFE ha omitido el registro de sus operaciones en libros oficiales legalizados a que viene obligada en virtud de lo dispuesto en los artículos 33 y 36 del Código de Comercio, según la redacción del mismo vigente en 1989 (ahora artículos 25 y 27). La omisión citada afecta a la garantía de permanencia e inalterabilidad de los apuntes contables de ejercicios cerrados.

b) Los resultados del ejercicio 1989, ligeramente más desfavorables que los obtenidos en el anterior, se hallan determinados principalmente por unos ingresos de tráfico cuyo control se estima deficiente y unos gastos en cuya evaluación, aparte de los defectos de cuantificación y también de control que se señalan en el Informe, hay conceptos que en contra de los principios de contabilidad generalmente aceptados se registran al proceder a su pago en vez de a su devengo, aunque este criterio de Caja se ajusta a las normas contables de la I.G.A.E. a las que preceptivamente se han de

adaptar los estados financieros de la Red, según establece la cláusula 12 del Contrato-Programa 1988-1991. Al 31 de diciembre de 1989, devengos de pensionistas y de personal en activo, en gran parte no exigibles a plazo-inmediato, se hallaban sin contabilizar por un importe estimado por la Red en 33.000 millones de pesetas. Una Resolución de la I.G.A.E. de fecha 30 de diciembre de 1992 ha aprobado para RENFE nuevos principios contables y normas de valoración que se ajustan a la legislación mercantil actual y corrigen aquella irregularidad.

c) El inventario del Inmovilizado Material al cierre del ejercicio de 1989 no incluye los terrenos de RENFE; y de las pruebas efectuadas en el transcurso de la fiscalización se deduce la incertidumbre existente sobre el mantenimiento actualizado del mismo, dado el retraso con que se dan de alta obras en curso ya terminadas y la falta de recuentos periódicos y de comunicación de las variaciones habidas, como consecuencia de no haberse designado personas responsables del inventario de cada dependencia. Según las alegaciones formuladas, en la actualidad existen responsables de esta área en cada Unidad de Negocio.

d) El Plan de Cuentas al que se ajustaban los apuntes contables efectuados en el ejercicio de 1989 incluía un gran número de cuentas de enlace y transitorias, que con una atención adecuada hubiesen permitido detectar muchos de los errores observados, considerando el que tales cuentas deberían quedar saldadas diaria o periódicamente o que, al igual que otras numerosas cuentas, su saldo había de permanecer normalmente con determinado signo; y sin embargo, gran número de dichas cuentas han permanecido durante períodos de varios años con saldos indebidos o anormales sin que se procediese a su análisis, por lo que, de hacerse éste finalmente, resulta improbable que se pudiese localizar la documentación oportuna para determinar el error y justificar adecuadamente su rectificación. En el Informe se señalan ajustes que implican un incremento de las pérdidas, pero que carecen de soporte documental que acredite la procedencia de tales ajustes y el que éstos hayan sido autorizados por persona competente, con la consiguiente grave repercusión que dicha carencia tiene a efectos de evaluar el control interno existente en la administración de la Red.

e) Igualmente debido a la falta de una revisión y comprobación periódicas de los saldos contables referentes a inversiones o a créditos y débitos frente a terceros, diversos saldos carecen de los necesarios antecedentes que justifiquen la inversión que representan o el origen y exigibilidad de los créditos y débitos que implican, e incluso la identidad del titular de la obligación o derecho correspondientes. La regularización de dichos saldos, cuando se produce, con frecuencia carece de soporte documental que justifique su procedencia y autorización por persona competente, con la señalada repercusión a efectos de control interno.

f) Las sensibles desviaciones que se observan en el cumplimiento de las previsiones establecidas, principalmente en el PAIF para el ejercicio de 1989, se justifican por la modificación del mismo aprobada por el Consejo de Ministros con fecha 7 de julio de 1989, y que implicaba un importante incremento de las inversiones a realizar en dicho ejercicio.

g) Procede dar traslado al Ministerio de Trabajo y Seguridad Social de la infracción de la normativa de Seguridad Social señalada en el punto a) del apartado II.3.2.5. de este

Informe. Igualmente, procede dar traslado al Ministerio de Economía y Hacienda de los hechos detallados en el punto d) del apartado II.3.2.5. y en el punto i) del apartado III.1.6.5., por cuanto pudieran suponer infracciones cuya determinación es competencia de dicho Ministerio.

VI.2. RECOMENDACIONES

Aunque en las alegaciones formuladas por RENFE al presente Informe se detallan notables mejoras introducidas en la administración de la Red con posterioridad a las actuaciones de este Tribunal, se estima procedente formular las recomendaciones siguientes:

a) RENFE debe dar cumplimiento a lo preceptuado en el Código de Comercio, dejando reflejadas en libros oficiales su situación patrimonial y las operaciones efectuadas en cada ejercicio.

b) Es conveniente asignar como única o principal obligación de determinadas personas, o bien de un equipo, la revisión y verificación de saldos de las distintas cuentas. A efectos de facilitar dicha labor se deben establecer programas informáticos que faciliten detalles de las partidas inte-

grantes de cada uno de los saldos, con expresión de su fecha de contabilización, vencimiento, en su caso, y cuantos detalles contribuyan a la identificación de los saldos, según su respectiva naturaleza. Los saldos de cuentas de terceros — clientes, proveedores, deudores, acreedores, etc. — deben conciliarse periódicamente con sus titulares.

c) En la formulación de asientos contables que comprendan un colectivo mayor o menor de operaciones que queden pendientes de una posterior cumplimentación, como cobro o pago de cada uno de los importes, así como al registrar dicho cumplimiento, se debe establecer un dato diferenciador de cada operación, de manera que con posterioridad se puedan obtener listados de los que se hallen pendientes de cumplimentar en un momento dado.

d) La Red debería determinar el importe de las deudas de terceros a su favor, ya vencidas, que se hallan pendientes de cobro y adoptar las medidas conducentes al mismo. En este supuesto se hallaban al 31 de diciembre de 1989 diversas cantidades detalladas en los puntos d) y f) del apartado III.1.2., así como en los apartados III.1.6.1. y III.1.6.3.2., entre otros.

Madrid, 26 de octubre de 1995.—La Presidenta, Milagros García Crespo.

A M E X O IESTADO COMPARATIVO DE BALANCES DE LA RED NACIONAL DE LOS FERROCARRILES
ESPAÑOLES (RENFE) CERRADOS AL 31 DE DICIEMBRE DE LOS AÑOS 1988 Y 1989.A C T I V O

	(En millones de pesetas)		
	1988	1989	Diferencia
<u>INMOVILIZADO</u>	<u>582.544</u>	<u>705.783</u>	<u>123.239</u>
<u>INMOVILIZADO MATERIAL</u>	<u>437.214</u>	<u>465.963</u>	<u>28.749</u>
- Edificios, terrenos y bienes materiales	160.661	167.840	7.179
- Instalaciones de la vía	413.039	441.296	28.257
- Elementos de transporte	287.316	315.850	28.534
- Otro inmovilizado material	72.917	66.997	(5.920)
- Amortizaciones:			
- De edificios y otras construcciones	(53.329)	(52.364)	965
- De instalaciones de la vía	(271.275)	(296.756)	(25.481)
- De elementos de transporte	(130.230)	(137.038)	(6.808)
- De otro inmovilizado material	(41.885)	(39.862)	2.023
<u>INMOVILIZADO EN CURSO</u>	<u>132.610</u>	<u>211.946</u>	<u>79.336</u>
<u>INVERSIONES PENDIENTES DE ACEPTACION</u>	<u>5.454</u>	<u>11.307</u>	<u>5.853</u>
<u>INMOVILIZADO FINANCIERO</u>	<u>6.788</u>	<u>14.859</u>	<u>8.071</u>
<u>GASTOS AMORTIZABLES</u>	<u>478</u>	<u>1.708</u>	<u>1.230</u>
 <u>ALMACENES</u>	 <u>34.759</u>	 <u>37.719</u>	 <u>2.960</u>
 <u>ESTADO Y ORGANISMOS OFICIALES</u>	 <u>256.729</u>	 <u>215.169</u>	 <u>(41.560)</u>
- Amortiz. financiera del crédito	6.698	-----	(6.698)
- Subvención compens. del déficit	188.538	167.791	(20.747)
- Mutualidad	32.346	20.640	(11.706)
- Cuenta de transporte	22.012	24.116	2.104
- Otros servicios y suministros	10	14	4
- Subvención déficit TITSA	259	259	-----
- Pensiones pendientes de reconocimiento	523	168	(355)
- Aportación patrimonial pendiente de cobro	6.343	-----	(6.343)
- Reserva Contrato-Programa	-----	2.181	2.181
 <u>REALIZABLE</u>	 <u>38.385</u>	 <u>50.541</u>	 <u>12.156</u>
- Clientes por transporte mercancías	9.298	10.270	972
- Clientes por transporte viajeros	1.876	2.441	565
- Otros servicios y concesiones	10.646	11.197	551
- Obras por cuenta del Estado	20	20	---
- Reserva de incobrables	(2.010)	(3.107)	(1.097)
- Anticipos a proveedores	3.829	7.588	3.759
- Pendiente de liquidación	14.726	22.132	7.406
 <u>E F E C T I V O</u>	 <u>898</u>	 <u>1.933</u>	 <u>1.035</u>
- Cajas	149	163	14
- Bancos	749	1.770	1.021
 <u>ENLACES Y A REGULARIZAR</u>	 <u>27.755</u>	 <u>43.713</u>	 <u>15.958</u>
 <u>TOTAL ACTIVO</u>	 <u>941.070</u>	 <u>1.054.858</u>	 <u>113.788</u>
 <u>CUENTAS DE ORDEN</u>	 <u>8.942</u>	 <u>5.859</u>	 <u>(3.083)</u>
 <u>T O T A L</u>	 <u>950.012</u>	 <u>1.060.717</u>	 <u>110.705</u>

A N E X O I

ESTADO COMPARATIVO DE BALANCES DE LA RED NACIONAL DE LOS FERROCARRILES ESPAÑOLES (RENFE) CERRADOS AL 31 DE DICIEMBRE DE LOS AÑOS 1988 Y 1989.

P A S I V O

(En millones de pesetas)

	1988	1989	Diferencia
<u>CAPITAL</u>	<u>238.840</u>	<u>306.441</u>	<u>67.601</u>
- Aportación patrimonial	98.158	121.942	23.784
- Revaluación neta PDM	(21.093)	(1.819)	19.274
- Subvención compens. del déficit	1.794.746	1.985.551	190.805
- Déficit acumulado	(1.794.746)	(1.985.551)	(190.805)
- Subvención obligaciones	14.236	14.627	391
- Amortiz. financiera de créditos	230.816	257.736	26.920
- Diferencia cambio amortiz. financiera	(83.277)	(86.045)	(2.768)
<u>RESERVAS</u>	<u>631</u>	<u>2.812</u>	<u>2.181</u>
<u>BANCO DE ESPAÑA CUENTA DE CREDITO</u>	<u>20.299</u>	<u>8.294</u>	<u>(12.005)</u>
<u>ESTADO Y ORGANISMOS OFICIALES</u>	<u>17.023</u>	<u>18.421</u>	<u>1.398</u>
- Anticipo a Cta. de Transportes	8	8	-----
- Anticipo enajenación de terrenos	415	415	-----
- Hacienda Pública	16.600	17.354	754
- Amortiz. financiera de créditos	-----	644	644
<u>EXIGIBLE A LARGO PLAZO</u>	<u>344.035</u>	<u>489.726</u>	<u>145.691</u>
- Financ. aport. patrim. mon. extj ^a	327.339	324.513	(2.826)
- Dif. cambio financ. aport. patrim. mon. extj ^a	(48.295)	(30.214)	18.081
- Financ. aport. patrim. cdos. nac.	8.596	18.089	9.493
- Obligaciones RENFE	31.395	41.395	10.000
- Oblig. RENFE no financiadas Estado	25.000	25.000	-----
- Préstamos largo plazo no financ. Estado	-----	110.943	110.943
<u>EXIGIBLE A CORTO PLAZO</u>	<u>319.598</u>	<u>228.636</u>	<u>(90.962)</u>
- Proveedores	72.996	81.825	8.829
- B.C.C.	192	61	(131)
- Varios	(1.543)	131	1.674
- Préstamos a corto plazo	195.376	93.930	(101.446)
- Compras y serv. ptes. de libramiento	52.577	52.689	112
<u>ENLACES Y A REGULARIZAR</u>	<u>644</u>	<u>528</u>	<u>(116)</u>
TOTAL PASIVO	941.070	1.054.858	113.788
<u>CUENTAS DE ORDEN</u>	<u>8.942</u>	<u>5.859</u>	<u>(3.083)</u>
TOTAL	950.012	1.060.717	110.705

A N E X O IIESTADO COMPARATIVO DE LA CUENTA DE RESULTADOS DE LA RED NACIONAL DE LOS
FERROCARRILES ESPAÑOLES (RENFE) DE LOS EJERCICIOS 1988 Y 1989

(En millones de pesetas)				
	1988	1989	Diferencia	%
<u>I N G R E S O S</u>				
VIAJEROS	64.107	65.537	1.430	2
MERCANCIAS	56.011	57.857	1.846	3
TRANSPORTE POR CARRETERA	6.162	-----	(6.162)	-
VARIOS	22.323	31.064	8.741	39
SUBVENCION DECRETO DIC.86	11.075	11.075	-----	-
TOTAL INGRESOS	159.678	165.533	5.855	4
<u>G A S T O S</u>				
PERSONAL	144.063	150.114	6.051	4
ENERGIA DE TRACCION	23.384	23.843	459	2
MATERIALES Y VARIOS	73.602	77.016	3.414	5
- Energía usos distintos de tracción	2.849	3.032	183	6
- Consumo de Materiales	17.245	17.774	529	3
- Servicios del Exterior	38.409	45.873	7.464	19
- Gastos Financieros	677	631	(46)	(7)
- Transportes por Carretera	5.213	-----	(5.213)	-
- Gastos Generales	9.209	9.706	497	5
SUBVENCION DECRETO DIC.86	11.075	11.075	-----	-
TOTAL GASTOS	252.124	262.048	9.924	4
RESULTADOS ANTES DE AMORTIZACION E INTERESES	(92.446)	(96.515)	(4.069)	4
AMORTIZACION	30.958	35.343	4.385	14
RESULTADOS ANTES DE INTERESES	(123.404)	(131.858)	(8.454)	7
INTERESES	62.515	58.947	(3.568)	(6)
R E S U L T A D O	(185.919)	(190.805)	(4.886)	3

A N E X O I I IMOVIMIENTOS DEL INMOVILIZADO MATERIAL EN EL EJERCICIO 1989

(En millones de pesetas)

Concepto Cuenta	Saldo a 31/12/88	Activación/ Dotación Amortización	Afloraciones	Traspasos	Bajas	Regularizaciones	Saldo a 31/12/89
- Terrenos	75.119 ---	216 ---	9.966 ---	---	1.371 ---	---	83.930 ---
- Instalaciones de vía	413.038 271.275	6.883 12.099	29.183 19.179	(25) (3)	7.002 5.321	(781) (473)	441.296 296.756
- Edificios y otras construc.	85.542 53.329	652 1.112	62 35	8 6	2.450 2.206	97 88	83.911 52.364
- Maquinaria y otras instalac.	33.499 18.687	588 1.428	1.066 958	33 13	630 473	(91) 37	34.465 20.650
- Elementos de transporte	287.317 130.230	26.519 11.896	109 105	---	5.847 5.589	(28) 396	308.070 137.038
- Grandes reparac. de mat. rodan.	27.657 16.987	9.442 4.776	---	---	10.217 10.217	---	26.882 11.546
- Otro Inmovilizado Material	11.761 6.211	1.792 909	77 22	(16) (16)	175 108	(10) 648	13.429 7.666
Total "Inmovilizado Material"	933.933 496.719	46.092 32.220	40.463 20.299	0 0	27.692 23.914	(813) 696	991.983 526.020

NOTA. Los saldos en negrilla corresponden al coste de los activos, mientras los que figuran sin ella son las correspondientes amortizaciones acumuladas.