



Observatorio Iberoamericano del Desarrollo Local y la Economía Social / OIDLES / ISSN 1988-2483

PLANIFICACIÓN Y TRATAMIENTO DE LAS AYUDAS “PROGRAMAS OPERATIVOS” EN LAS ORGANIZACIONES DE PRODUCTORES DE FRUTAS Y HORTALIZAS

José Manuel Santos Jaén

Profesor Contratado Universidad de Murcia
jmsj1@um.es

Ascensión Méndez Gallego

Universidad de Murcia

Para citar este artículo puede utilizar el siguiente formato:

José Manuel Santos Jaén y Ascensión Méndez Gallego (2020): “Planificación y tratamiento de las ayudas “Programas Operativos” en las Organizaciones de Productores de Frutas y Hortalizas”, Revista OIDLES, Vol 14 N° 28 (junio 2020). En línea:
<https://www.eumed.net/rev/oidles/28/ayudas-productores.html>
<http://hdl.handle.net/20.500.11763/oidles28ayudas-productores>

Resumen

En el desarrollo de este trabajo se tratará la problemática que pueden surgir durante el desarrollo de auditoría en sociedades reconocidas como Organización de Productores de Frutas y Hortalizas, como consecuencia de las ayudas procedentes de los Fondos Operativos, centrándonos en las acciones privativas, por la particularidad que presentan las mismas. Las acciones privativas, son aquellas ayudas que la Organización de Productores dentro de su programa operativo, solicita en nombre de sus socios, en la que la entidad actúa como intermediario. Al tratarse de un tema tan concreto, en el apartado de marco conceptual se hará una exposición de concepto, características y normativa reguladora de las Organizaciones de Productores y Fondos Operativos. Seguidamente, analizamos la repercusión en balance de este tipo de ayudas, ya que en el análisis realizado en el proceso planificación se pueden obtener ratios, por ejemplo; el ratio de liquidez, el cual puede mostrar problemas de liquidez cuando en realidad no existen, ya que éstas no constituyen una obligación de pago para la organización de productores, sino que actúa como un mero intermediario. Así como, que al tratarse de una ayuda plurianual y que gran parte de ellas se van a destinar a inversiones, van a permanecer durante años en el balance de la empresa se establecerá sus implicaciones para la auditoría. Posteriormente, se establecerán los procedimientos que se deben realizar durante el desarrollo de la auditoría. Por último, se establece una recopilación con las soluciones a destacar teniendo en cuenta todo lo expuesto durante el trabajo.

Palabras clave: Auditoría, Contabilidad, subvenciones, fondos operativos.

PLANNING AND TREATMENT OF SUBSIDIES "OPERATIONAL PROGRAMMES" IN FRUIT AND VEGETABLE PRODUCERS ORGANIZATIONS

Abstract

The present dissertation deals with the peculiarities present in the development of audit in Fruit and Vegetable Producers Organizations, focused on grants that these organizations receive from European Funds embodied in the Common Agricultural Policy. Thus in the first part of the dissertation the conceptual framework is developed, defining what a Producer Organisation is, focused on the category of Fruits and Vegetables. A Fruit and Vegetable Producers Organization may be defined as an entity constituted by Cooperatives, Agrarian Societies of Transformation or different entities with legal personality, initially all the agrarian producer companies joined to commercialise their production. It continues with the presentation of the grants known as operational funds, since the particularities of this kind of grant define the procedures of the audit, both the report of the audit of the annual accounts as well as other specific reports for these kind of entities.

Keywords: Auditing, accounting, grants, operational funds.

1. Introducción

El objetivo de este artículo se centra en analizar las particularidades que presentan las Organizaciones de Productores de Frutas y Hortalizas, centrado en las subvenciones, que dichas entidades reciben de Fondos Europeos amparados en la Política Agraria Común y las implicaciones para el auditor, en el desarrollo de la auditoría de cuentas de este tipo de entidades, así como en la realización de otros informes asociados a dichas subvenciones.

Para ello en la primera parte del trabajo se desarrolla el marco conceptual, definiendo qué es una Organización de Productores, centrada en la categoría de frutas y hortalizas (O.P.F.H). De forma resumida se puede decir que es una entidad constituida bajo la forma jurídica de Cooperativas, Sociedades Agrarias de Transformación u otras entidades con personalidad jurídica, en un principio, todas productoras agrícolas que se unen para comercializar de forma conjunta su producción, las cuales reciben ayudas procedentes de la Unión Europea, a través de la Política Agraria Común, gestionadas por el órgano competente designado. En el caso de la Región de Murcia, dicha labor recae sobre la Consejería de Agua, Agricultura, Ganadería y Pesca. Dicha entidad es la encargada de la aprobación de las solicitudes para ser reconocidas como O.P.F.H, así como de la realización de los controles y la supervisión del cumplimiento de las obligaciones establecidas para las entidades y de la correcta aplicación de las ayudas concedidas.

El trabajo prosigue, con una exposición detallada sobre las subvenciones recibidas por este tipo de entidades, denominadas Programas Operativos definidos como un conjunto de medidas estructuradas, que serán desarrolladas durante un periodo que puede abarcar de 3 a

5 años, encaminadas a alcanzar los objetivos de la Organización de Mercados Único, dentro de la Política Agraria Común. Una de las peculiaridades que presentan, es que dichas medidas pueden ser desarrolladas por los miembros productores de la entidad, conocidas como “acciones privativas” y por tanto serán, estos miembros, los perceptores finales de la ayuda. Debido a las particularidades de la contabilización de este tipo de operación, las mismas serán expuestas a lo largo del trabajo. Otro rasgo a destacar de este tipo de ayudas es que uno de los requisitos para poder ser beneficiario es la constitución de un fondo económico que se nutrirá de las contribuciones de los socios, de la propia O.P.F.H y de la ayuda financiera procedente de los fondos comunitarios. La ayuda financiera, que recibirán las O.P.F.H será igual al importe de las contribuciones financieras realizadas por los socios o por la propia entidad y se limitará al 50% del importe de los gastos reales efectuados.

La complejidad que este tipo de subvenciones conlleva en la práctica, se debe a una serie de factores que se detallan a continuación. En primer lugar, a la complicada normativa y burocracia asociada a este tipo de ayudas; en segundo lugar, al hecho de que en la gran mayoría de los supuestos, se trata de importes muy elevados percibidos durante varios años y, por último, a la peculiaridad de incluir subvenciones de distinto carácter (capital y explotación). Todos estos factores provocan que en el desarrollo de la planificación de la auditoría, el área de subvenciones sea considerada como un área con riesgo de incorrección material. Por este motivo, en el presente trabajo se exponen los procedimientos que debería desarrollar el auditor para verificar la veracidad, exactitud, presentación y exposición en el caso de la auditoría de cuentas anuales de O.P.F.H. Igualmente, para el resto de informes se expondrá los procedimientos que podría desarrollar para la emisión de los mismos.

2. Marco conceptual

Para poder abordar el estudio de la problemática que atiende el presente trabajo, es necesario realizar con anterioridad un análisis del concepto de O.P.F.H., de los requisitos establecidos por la legislación vigente para adquirir tal condición, de las obligaciones a las que están sometidos cada uno de sus miembros, así como tratar de manera precisa el reconocimiento de una entidad como miembro de una de estas organizaciones.

Igualmente, resulta necesario el estudio de los fondos operativos en los que se encuadran las ayudas que perciben las O.P.F.H.

2.1. Organización de productores

El Reglamento (UE) 1308/2013 del Parlamento Europeo y del Consejo junto con el Reglamento Delegado (UE) 2017/891 de la Comisión del 13 de marzo de 2017, constituyen la normativa vigente aplicable a las organizaciones de productores en el sector de frutas y hortalizas, en todos los estados miembros de la Unión Europea. En España se procedió a la adaptación de dicha normativa mediante la aprobación del Real Decreto 532/2017 del 26 de mayo.

2.1.1 Definición

Podrá ser reconocida como una organización de productores una entidad con personalidad jurídica propia según el ordenamiento jurídico español, o bien ser una sección de una cooperativa creada en el marco de la normativa reguladora de este tipo de entidades, o bien ser un grupo de productores de una sociedad agraria de transformación que constituya una sección similar que cumpla con los requisitos establecidos en la normativa que regula las secciones de cooperativas y respete las suya propia, tal y como establece el artículo 4 del Real Decreto 532/2017.

Antes de proseguir, se exponen la definición de varios términos, que serán utilizados de forma reitera a lo largo del trabajo, según en el artículo 3 del Real Decreto 532/2017, del 26 de mayo de 2017 se considera;

a) Miembro agregador de productores: “toda **persona jurídica** que sea miembro de una organización de productores, o forme parte de la cadena societaria de alguno de sus miembros, **cuyos miembros sean productores** de alguno de los productos para los que la organización esté o vaya a ser reconocida”.

b) Miembro no productor: “todo miembro de una organización de productores o de un miembro agregador de productores, que no sea productor”. Es condición necesaria que este tipo de miembros adquieran la forma jurídica de Sociedad Cooperativa o Sociedad Agraria de Transformación.

c) Productor: “toda persona física o jurídica, cuya explotación esté situada en el ámbito de aplicación territorial de los Tratados, que ejerza una actividad agrícola.”

2.1.2 Requisitos

Atendiendo a la normativa mencionada anteriormente, las organizaciones de productores tienen que tener su sede social dentro del ámbito geográfico español, deben de estar constituidas y creadas por los productores para los que se solicita el reconocimiento, exceptuando los denominados miembros no productores, figura regulada en el artículo 16 del Reglamento Delegado (UE) 2017/891 de la Comisión. En cuanto al número mínimo de miembros y un volumen o valor de producción comercializable mínimo. Estas magnitudes son fijadas en España por el Ministerio de Agricultura y Pesca, Alimentación y Medio Ambiente, estableciendo dichos mínimos en función de la comunidad autónoma donde estén sus efectivos productivos y de la categoría de organización de productores para la que haya sido reconocida la entidad. Para el cómputo de este mínimo se debe tener en cuenta que ninguna persona física o jurídica puede poseer, de forma directa o indirecta, más del 34% del total de los derechos de voto, ni más del 49% del capital social de la organización de productores. En materia contable, deberán llevar de forma separada las operaciones de compras y ventas que se realizan, diferenciando entre socios productores y productores no socios. Igualmente, estas entidades deberán de disponer de los medios técnicos, humanos y la estructura necesaria para poder garantizar la planificación de la producción en función a la demanda, su comercialización

ya sea de forma directa o indirecta. Así como, la optimización de los costes de producción y de las inversiones realizadas. En el caso de que no disponga de dichos medios, podrá externalizar dichas actividades, excepto la producción, siempre que la organización productora siga manteniendo el control y la supervisión de la actividad externalizada. Dicho acuerdo comercial debe ser aprobado por la asamblea general o el órgano equivalente en función del tipo de la personalidad jurídica de la entidad y ser recogido por escrito, el cual debe incluir; identificación de las partes, medios o servicios que se contratan, coste y forma de pago y duración del contrato. En el caso de que se trate de una sociedad mercantil, las acciones o participaciones deberán ser nominativas.

Otro de los requisitos impuestos a estas organizaciones se basa en la obligatoriedad de poseer unos estatutos, o reglamento de régimen interno (en el caso de tratarse de una sección de una cooperativa), elevados a escritura pública o registrados en el registro correspondiente que regulen el funcionamiento interno de las O.P.F.H. Para ello, este conjunto de normas debe de recoger; en primer lugar, la obligación de que toda la producción de sus miembros productores, deberá ser comercializada a través de la organización de productores. Si bien, se podrá autorizar la distribución fuera de ésta de hasta un 10% del volumen o valor de la producción de dicho miembro, siempre y cuando la entidad controle y registre el cumplimiento de dicho límite. Para el cálculo de dicho límite se tendrá en cuenta las ventas directas a consumidores, las ventas de productos para los que la organización esté reconocida, siempre que sea con carácter marginal y las ventas de productos que por sus características no se incluyan en la actividad comercial de la organización. En segundo lugar, deberá de recoger cual es la finalidad de la organización de productores. Dicha finalidad podrá consistir en uno o más de los siguientes objetivos:

- Garantizar que la producción se planifique y se ajuste con arreglo a la demanda, centrándose en la calidad y cantidad de la misma.
- Concentrar la oferta y la comercialización de la producción de sus miembros.
- Optimizar los costes de producción y los beneficios de las inversiones realizadas en relación con el medio ambiente y estabilizar los precios de producción.
- Realizar estudios y desarrollar métodos de producción sostenibles.
- Promover y prestar la asistencia técnica para la utilización de técnicas de producción respetuosas con el medio ambiente y/o mejorar la calidad de los productos que permitan desarrollar productos con denominación de origen protegida.
- Gestionar los subproductos y los residuos con el fin de proteger la calidad del agua, el suelo y el paisaje y preservar y fomentar la biodiversidad.
- Contribuir a un uso sostenible de los recursos naturales y a la mitigación del cambio climático.
- Desarrollar iniciativas en materia de promoción y comercialización

- Gestionar los fondos mutuales contemplados en los programas operativos.

En tercer lugar, deberá de incluirse las clausulas necesarias en aras de garantizar a los productores asociados el control democrático de su organización y de las decisiones de esta. Así como, establecer las sanciones por incumplimiento de las obligaciones estatutarias, en concreto sobre el impago de las contribuciones financieras, las cuales deberán de establecerse con el objetivo de financiar la organización de productores y regular la admisión de nuevos miembros y el periodo mínimo durante el cual podrá producirse la adhesión.

2.1.3 Obligaciones

En cuanto a las obligaciones de los miembros de una organización de productores, estos deberán de permanecer como norma general, un periodo de tres años, salvo por causas motivadas ajenas a la voluntad de los miembros o que se haya establecido un periodo de adhesión inferior a 3 años en los estatutos. Ahora bien, dicho periodo de adhesión será como mínimo de un año. Igualmente, todos los miembros deberán de aplicar las normas adoptadas por la organización de productores en materia de notificación de la producción, comercialización y protección del medio ambiente. Otra de las obligaciones consiste en el deber de facilitar la información solicitada a efectos estadísticos por la organización de productores. Para salvaguardar la viabilidad económica de la organización, todos sus miembros deberán de abonar las contribuciones económicas fijadas por la organización para llevar a cabo las inversiones previstas. Además cada organización deberá de llevar un registro sobre los miembros que la integran. Esta información a suministrar varía según se trate de una cooperativa o sociedad agraria de transformación y cualquier otra entidad con otro tipo de personalidad jurídica. En concreto las organizaciones de productores, cuya personalidad jurídica sea la de cooperativa o sociedad agraria de transformación, deberán llevar un registro sobre sus miembros con al menos la siguiente información para;

- Miembros que sean personas físicas o jurídicas no agregadores de productores.
 - Nombre o Razón social.
 - NIF
 - Fecha de alta
 - Fecha de baja
 - Si es productor o no productor
 - Si es miembro directo o a través de un miembro agregador.
 - Superficie cultivada, productos, volumen y valor de su producción por productos
 - Ámbito geográfico de su explotación
 - Capital social que posee respecto de la organización
 - Derechos de voto en la toma de decisiones respecto de la organización de productores
 - En el caso de que sea miembro a través de un miembro agregador;
 - i) Razón social y NIF del miembro agregador

- ii) Nivel del miembro agregador dentro de la organización.
 - iii) Nivel que posee dentro de la cadena societaria de la organización de productores, partiendo de que el segundo nivel son los miembros de un miembro agregador directo de la organización.
 - iv) Derechos de voto que posee en la toma de decisiones respecto del miembro agregador del que forma parte.
- Miembros agregadores de productores.
 - Nombre o Razón social.
 - NIF
 - Fecha de alta
 - Fecha de baja
 - Si es productor o no productor
 - Nivel que posee dentro de la cadena societaria de la organización de productores, siguiendo el mismo criterio anteriormente enunciado.
 - Si es productor y agregador se deberá detallar los efectivos productivos de los que es titular y el ámbito geográfico de la explotación de la que es titular.
 - Superficie cultivada, productos, volumen y valor de producción por productos procedente de sus miembros productores.
 - Ámbito geográfico del conjunto de las explotaciones de sus miembros.
 - Capital social que posee respecto de la organización.
 - Derechos de voto que posee en todo tipo de decisiones de la organización.
 - Número de productores que agrega.
 - De cada miembro deberá reflejar el nombre o razón social y el NIF.

Si la organización de productores posee una personalidad jurídica distinta a la de cooperativa o sociedad agraria de transformación, la información a detallar será menor, limitándose a la obligación de recoger información referida a los titulares de las acciones o participaciones de capital de la entidad.

Respecto a los miembros productores con un periodo de adhesión inferior a tres años, conviene indicar que estos no aparecen en el libro registro de socios indicado anteriormente, tampoco se computan a efectos de determinar el número mínimo de miembros necesarios para el reconocimiento como organización productora. Este tipo de miembros no podrán suponer más del 20% de los miembros totales de la organización ni estar en estas circunstancias de adhesión más de dos años de cada seis.

2.1.4 Reconocimiento

Para que una entidad, de las enumeradas anteriormente, sea reconocida como una organización de productores para la categoría solicitada, además del cumplimiento de los requisitos mencionados anteriormente deberán solicitarlo ante el órgano competente que determine la comunidad autónoma donde esté establecida su sede social, salvo que los

efectivos productivos se encuentren en otra comunidad autónoma, en cuyo caso tendrá que solicitarlo en ésta.

El reconocimiento se puede obtener para las siguientes categorías;

- a) Frutas y hortalizas
- b) Frutas
- c) Hortalizas
- d) Productos destinados a la transformación
- e) Cítricos
- f) Frutos de cáscara
- g) Setas
- h) Aromáticas y condimentos
- i) Uva de mesa
- j) Melón
- k) Cebolla

El cálculo del valor de la producción comercializable, definido en el artículo 8 del Real Decreto 532/2017, se obtendrá como la suma, para el periodo de referencia, de:

- a) Valor de la producción comercializada por la entidad solicitante procedente, exclusivamente, de la producción de los productores que formen parte de ella en el momento de la solicitud y que se corresponda con los productos para los que se solicita el reconocimiento.
- b) Valor de la producción comercializada por los productores de los productos para los que se solicita el reconocimiento y que no haya sido comercializada a través de la entidad solicitante.

Dichos valores deben estar basados en la documentación contable de la entidad y de los productores, mientras que el periodo de referencia será de doce meses, que deberá coincidir con el periodo contable de la entidad.

Una vez que la entidad es reconocida como organización productora quedará sometida a controles administrativos e in situ, por parte del órgano competente, para verificar el cumplimiento de los requisitos de reconocimiento (Pozo, 2019). Estos controles se realizan en distintos momentos, tal y como puede observarse a continuación:

- Previo a la concesión del reconocimiento
- Al menos una vez cada tres años y previo al pago de la ayuda anual para las que posean programas operativos.
- Al menos, una vez cada cinco años para las que no posean programas operativos.

Si derivado de dicho control, se comprueba que se incumple alguno de los requisitos mencionados anteriormente, la entidad recibirá una carta de apercibimiento mediante correo certificado, dentro de dos meses siguientes a la realización de dicho control. En dicha carta se

le comunica el fallo detectado, las medidas correctoras a implantar y el plazo para su aplicación, que no podrá exceder de cuatro meses. Desde ese momento, serán suspendidas las ayudas y en el caso de que la entidad, no adopte las medidas correctoras se le suspenderá el reconocimiento. El periodo de suspensión no podrá ser superior a doce meses, durante el mismo la ayuda se reducirá un 2% por cada mes civil que dure la suspensión. Finalmente, si finalizado el periodo de suspensión y la entidad sigue incumpliendo alguno de los requisitos, el órgano competente procederá a la retirada del reconocimiento, con efectos desde la fecha de comunicación de la carta de apercibimiento. La retirada del reconocimiento conlleva la no recepción de la ayuda pendiente de pago, así como la devolución de las cantidades abonadas indebidamente y las correspondientes sanciones.

En el caso de que el incumplimiento haga referencia al valor mínimo comercializable, se producirá de forma directa la retirada del reconocimiento, que será comunicada como máximo el 15 de octubre del segundo año al que se haya incumplido dicho criterio, pero sus efectos serán desde la fecha del incumplimiento y si no es posible determinarlo, desde la fecha en la que se detectó la infracción. Las consecuencias de dicha retirada, serán las comentadas anteriormente, suspensión de las ayudas pendientes de pago y devolución de las abonadas de forma indebida.

2.2. Fondos operativos

En 1962, se instaura en Europa, la Política Agraria Común, en adelante PAC cuyos objetivos eran;

- Aumentar la productividad y asegurar el abastecimiento, en este periodo Europa presentaba escasez de alimentos.
- Garantiza un nivel de renta equitativo a los agricultores.
- Estabilizar el mercado
- Fomentar el desarrollo tecnológico y el progreso del sector con el fin de incrementar la productividad

Dichos objetivos han ido evolucionando a lo largo del tiempo, por ejemplo, introduciendo medidas referentes al cambio climático y la utilización de los recursos naturales. Para la aplicación de la dicha política se crearon:

- La Organización de Mercados Únicos (OCM) es la institución encargada de la aplicación de la PAC. Desde las OCM se establecen las estrategias a desarrollar para optimizar los recursos financieros en el marco de los **Programas Operativos**.
- El Fondo Europeo de Orientación y Garantía Agraria constituye el instrumento financiero para el desarrollo de la misma.

En la actualidad, en España, dichos programas deben seguir las directrices establecidas por el Ministerio de Agricultura y Pesca, Alimentación y Medio Ambiente, el 1 de junio de 2017, para un periodo de 5 años.

2.2.1 Programas operativos.

Un programa operativo es un instrumento del sector de frutas y hortalizas, recogido como he comentado anteriormente, en la Organización de Mercado Único, a través del cual se pretende dotar a las Organizaciones de Productores de Frutas y Hortalizas, en adelante O.P.F.H, de un elemento que les permita establecer o planificar distintas actuaciones para la consecución, tanto a nivel particular como global, de los objetivos establecidos por la OCM que seguirán las directrices establecidas en la PAC. En la actualidad, deben seguir los objetivos establecidos para el periodo 2014-2020 que se pueden resumir de forma general en;

- Garantizar una producción viable de alimentos
- Gestionar los recursos naturales de un modo sostenible y adoptar medidas para hacer frente al cambio climático.
- Alcanzar un desarrollo territorial equilibrado orientado hacia la diversificación de las actividades agrícolas y viabilidad de zonas rurales.

Con esta reforma, la Unión Europea pretende, por un lado, que las ayudas lleguen a aquellos agricultores que realmente lo necesiten (Serrano, 2017). Para ello establecen que dichas ayudas irán destinadas a los denominados “agricultores activos” y “explotaciones con actividad”, definidos como aquellos en los que las ayudas representen menos del 80% de sus ingresos totales y por otro, favorecer aquellas explotaciones respetuosas con el medio ambiente el clima, a través de los denominados “pagos verdes”.

Por tanto, un Programa Operativo es un conjunto de medias estructuradas, que en función de una situación inicial plantea inversiones, durante un periodo de tiempo. Estos programas se dotan económicamente de forma anual, mediante la constitución de un fondo financiero llamado Fondo Operativo, el cual se nutre de:

- Contribuciones de los miembros de la OPFH
- Contribuciones de la propia OPFH
- Ayuda financiera procedente de Fondos Comunitarios.

En la actualidad la regulación sobre los fondos y programas operativos de las organizaciones de productores del sector de frutas y hortalizas, se establece en el Real Decreto 1179/2018 del 21 de septiembre de 2018 junto con la normativa mencionada en el apartado anterior. A continuación, detallo los aspectos más relevantes:

- Plazo presentación; antes del 15 de septiembre del año anterior al de inicio de su aplicación. La presentación se realizará a través de la aplicación “Gestión de Programas Operativos” del Fondo Español de Garantía Agraria o a través de otras aplicaciones creadas por las comunidades autónomas.¹
- Contenido mínimo del programa operativo para su aprobación y pago de la ayuda financiera:

¹ Artículo 8 del Real Decreto 1179/2018, de 21 de septiembre.

- Duración del programa: entre 3 y 5 años.
- Acta de aprobación, por la asamblea general o por el órgano equivalente según la personalidad jurídica de la OPFH
- Medidas, acciones, actuaciones, inversiones y concepto de gasto que cumplan las condiciones de subvencionalidad establecidas en el Anexo IV del Real Decreto 1179 (2018). En la actualidad, los programas se distribuyen en ocho medidas, los límites de gasto para cada una de ellas son los siguientes:
 1. *Medida dirigida a planificar la producción*: El gasto anual para el conjunto de acciones dentro de esta medida es del 80% del fondo aprobado y efectivamente ejecutado.
 2. *Medida dirigida a mejora a mantener la calidad de los productos*: El gasto anual para el conjunto de acciones dentro de esta medida es del 60% del fondo aprobado y efectivamente ejecutado.
 3. *Medida dirigida a mejorar la comercialización*: El gasto anual para el conjunto de acciones dentro de esta medida es del 80% del fondo aprobado y efectivamente ejecutado
 4. *Medida dirigida a investigación y producción experimental*: El gasto anual para el conjunto de acciones que se pueden desarrollar dentro de esta medida, es del 30% del fondo operativo aprobado y efectivamente ejecutado.
 5. *Medida dirigida a formación y servicios de asesoría*: El gasto anual para el conjunto de acciones que se pueden desarrollar dentro de esta medida, es del 30% del fondo operativo aprobado y efectivamente ejecutado.
 6. *Medida dirigida a prevención y gestión de crisis*: El gasto anual para el conjunto de acciones que se pueden llevar a cabo dentro de esta medida, no puede exceder del 33% del fondo operativo aprobado y efectivamente ejecutado. Aunque existe otro límite para acciones relacionadas con las retiradas, éstas no pueden superar el 5% del volumen de producción comercializada por la entidad, para los productos reconocidos.
 7. *Medida dirigida a objetivos medioambientales*: Este epígrafe, debido a la preocupación por el cambio climático, es de especial relevancia dentro de los programas operativos. De hecho, para que un programa operativo sea aprobado, debe incluir al menos dos o más acciones medioambientales o que se destine como mínimo el 10% del total del gasto de programas operarios. El límite para este tipo de acciones es del 60% del fondo operativo aprobado y efectivamente ejecutado.
 8. *Otras acciones, actuaciones, inversiones y concepto de gasto*: El límite de gasto, para acciones incluidas en esta medida es del 40% del fondo operativo aprobado y efectivamente ejecutado.

- Calendario anual de realización y de financiación cumpliendo los límites máximos de gastos establecidos para cada medida.
- Las acciones establecidas en el programa podrán ejecutarse a través:
 - de la O.P.F.H, “acciones comunes”
 - de los miembros productores “acciones privativas”, el registro contable de este tipo de inversiones y/o actuaciones, presenta particularidades que serán comentadas en el punto 4.2 de este trabajo.
- Las inversiones subvencionadas deberán mantenerse en propiedad del beneficiario durante 5 años desde la fecha de adquisición, a excepción de aquellas cuya financiación se realice durante un periodo superior, en este caso deberá mantenerse mientras dure la financiación y para determinadas inversiones (plásticos, mallas...) que por su propia vida útil será inferior a 5 años.
- Modificación de los programas operativos, dichas variaciones se pueden llevar a cabo sobre anualidades no comenzadas o durante la anualidad en curso. En el caso de anualidades no comenzadas²:
 - Plazo de presentación: hasta 15 de septiembre del año anterior a que comience la ejecución de la anualidad del programa. (1 de enero)
 - Plazo de resolución para la aprobación dicha modificación: 15 de diciembre del año anterior o 20 de enero del año de ejecución, en casos excepcionales.
 - Aspectos que se pueden modificar; ampliación o reducción de la duración del programa, cumpliendo los límites establecidos. Inclusión o supresión de medidas acciones, forma de financiación entre otras.

Para las modificaciones de anualidades en curso³:

- Plazo presentación; una cada dos meses, desde el inicio de la anualidad.
- Límites; no podrá resultar un fondo operativo inferior al 60% ni superior al 125% del aprobado inicialmente.

2.2.2 Fondo Operativo

Tal y como se ha comentado anteriormente, el fondo operativo constituye el fondo financiero del cual va a disponer la O.P.F.H, para llevar a cabo las acciones e inversiones establecidas en el programa operativo. Dicho fondo se va a nutrir de las contribuciones financieras realizadas por la propia entidad o por los miembros de la misma y el resto se corresponderá con la ayuda financiera procedente de la Unión Europea.

La constitución del fondo operativo y su forma de financiación debe ser aprobado por la asamblea general de la entidad, o por el órgano equivalente dependiendo de la forma jurídica adoptada por la O.P.F.H., se realizará anualmente y antes del 15 de septiembre del año anterior al inicio de la ejecución del mismo.

² Artículo 15 del Real Decreto 1179/2018, de 21 de septiembre. BOE N.º 230, de 22 septiembre 2018

³ Artículo 16 del Real Decreto 1179/2018, de 21 de septiembre. BOE N.º 230, de 22 septiembre 2018

La gestión de dichos fondos debe ser realizada mediante cuentas financieras a nombre de la organización, en la que la contabilización de cada operación se efectúe de forma que cada asiento de ingresos y gastos, relacionado con los fondos operativos pueda ser claramente identificado contablemente.⁴ Se pueden dar dos circunstancias:

- Cuenta bancaria exclusiva para la gestión del fondo. Esta es la circunstancia más habitual.
- Cuentas bancarias no exclusivas para la gestión del fondo. En este caso, los movimientos de ingreso y gastos deberán ser auditados por un auditor inscrito como ejerciente en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas, o en un registro equivalente comunitario. Se comenta en el apartado 4.1 y 5.1 de este trabajo.

2.2.3 Ayuda financiera

El importe de la ayuda financiera será igual al importe de las contribuciones realizadas por la O.P.F.H y por sus miembros y se limitará al 50% de los gastos reales ejecutados. El importe máximo de dicha ayuda será el 4,1% del valor de la producción comercializada, se podrá incrementar hasta el 4,6% siempre que dicho incremento se destine a medidas de prevención y gestión de crisis.

Aunque como norma general la ayuda se limita al 50% de los gastos reales ejecutados, existen dos casos en los que dicho límite se incrementa;

- Al 60% para aquellos programas operativos o parte de mismo, que cumpla al menos una de las condiciones siguientes:
 - o Medidas transnacionales que incluyan a varias organizaciones de productores que lleven a cabo sus actividades en varios estados miembros de la Unión Europea.
 - o Medidas relacionadas con la producción ecológica.⁵
 - o Primer programa relacionado con la fusión de dos organizaciones de productores reconocidas.
 - o Primer programa de una asociación de organización de productores reconocida.
 - o Relacionados con organizaciones de productores, cuya producción comercializada represente menos del 20% del total.
 - o Relacionado con organizaciones de productores localizadas en zonas ultraperiféricas⁶, en España, las Islas Canarias.
- Al 100% para la acción relacionada con las retiradas del mercado de frutas y hortalizas.

⁴ Artículo 5 del Real Decreto 1179/2018, de 21 de septiembre. BOE N.º 230, de 22 septiembre 2018

⁵ Reglamento (CE) n.º 834/2007 del Consejo, de 28 de junio de 2007, sobre producción y etiquetado de los productos ecológicos y por el que se deroga el Reglamento (CEE) n.º 2092/91 (DO L 189 20.7.2007, p.1)

⁶ Artículo 349 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea

El valor de la producción comercializada⁷ se obtendrá como la suma de los siguientes valores contables, referidos al periodo anual contable finalizado antes del 1 de agosto del año en que se realiza la comunicación:

- a) Valor contable de la producción de frutas y hortalizas para la que se encuentra reconocida comercializada como producto en fresco.
 - b) Valor contable de la producción de frutas y hortalizas para la que se encuentra reconocida y comercializa para la transformación de determinados productos.⁸
 - c) Valor contable de la producción de frutas y hortalizas correspondientes a otras organizaciones de productores, cumpliendo las condiciones establecidas en el apartado c) del Anexo I del Real Decreto 1179 (2018).
 - d) Valor de los subproductos, obtenido como un porcentaje sobre el valor facturado de estos productos transformados. Dicho porcentaje está establecido en el artículo 22.3 del Reglamento Delegado (UE) nº 2017/891. Por ejemplo; para el caso del concentrado de tomate ese porcentaje será del 77%.
 - e) Valor de las retiradas del mercado obtenido (máximo 5% del valor de la producción comercializada) en función del precio medio de los productos comercializados durante el periodo de referencia.
 - f) Valor de las indemnizaciones por reducción de la producción, provocada por una catástrofe natural, fenómeno climático.
 - g) Valor de la producción comercializada de los nuevos miembros, durante el periodo de referencia. Si no existiera datos para ese periodo, se calculará teniendo en cuenta doce meses consecutivos, dentro de los tres años anteriores a la presentación del programa o del fondo operativo.
- Valor facturado de la producción comercializada: en el caso de que la entidad no tenga contabilizadas las ventas de forma separada, entre propia y de terceros, se obtendrá el % de la siguiente forma:

$$\% = \frac{\text{Compras a miembros productores}}{\text{Compras totales de productos}}$$

A este valor facturado de la producción se le deducirá todos los gastos asociados a la misma, como gastos de transporte, comisionistas, descuentos por pronto pago, devoluciones de ventas, etc.

Como anexo I se muestra un ejemplo en el cual el importe máximo de la ayuda ascendería a 668.704,93€⁹. Para poder percibir dicha ayuda financiera, las organizaciones de productores, tendrán que solicitarla. Dicha solicitud podrá ser:

⁷ Anexo I del Real Decreto 1179/2018, de 21 de septiembre. BOE N.º 230, de 22 septiembre 2018

⁸ Parte X, del Anexo I del Reglamento nº 1308/2013 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 17 de diciembre y Anexo I del Reglamento Delegado (UE) nº 2017/891

- Pago total.
- Pago parcial.
- Anticipo.

Dichas solicitudes deberán ir acompañadas de una memoria de actuación “cuenta justificativa”¹⁰ que entre otros documentos deberá incluir:

- Importe ayuda solicitada.
- Informe sobre el cálculo del valor la producción comercializada y justificación contable.
- Relación de las contribuciones realizadas al fondo por parte de los miembros y de la O.P.F.H.
- Facturas y documentación probatoria del pago de las mismas.
- Informe de todos los movimientos del fondo, acompañado de la documentación bancaria.

Además, en el caso de que no se utilice una cuenta bancaria única, para la gestión del fondo, dicha memoria deberá ir acompañada de un informe de un auditor inscrito como ejerciente en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas.

Cuadro 1: Resumen composición Programa Operativo



Fuente: Elaboración propia.

2.2.4 Sanciones y devoluciones de ayudas.

Este apartado es de especial relevancia ya que, en la fase de identificación y valoración de los riesgos (NIA-ES 315) desarrolla durante la planificación de las auditorías, podría llevar a

⁹ El importe de la ayuda es el 4,1% del valor de la producción comercializada (VPC). En el ejemplo propuesto VPC= 16.309.876,25€

¹⁰ Artículo 9.2 del Reglamento de Ejecución (UE) nº. 2017/892 y artículo 24 del Real Decreto 1179/2018, de 21 de septiembre, por el que se regulan los fondos y programas operativos de las organizaciones de productores de frutas y hortalizas.

la identificación de un posible Riesgo de Incorrección Material, relacionado con la no revelación u ocultación de hechos relacionados con este tipo de ayudas y que pueden llegar a afectar a los Estados Financieros de dichas entidades. (Llimos,2016)

Las sanciones están reguladas en el Reglamento Delegado (UE) 2017/891 de la Comisión de 13 de marzo de 2017, distinguiendo entre cuándo se debe a fraude o a incumplimientos. En el caso de fraude las consecuencias son:

- Suspensión inmediata de los pagos y del reconocimiento.
- Devolución de cualquier ayuda pagada respecto a dichas acciones.
- Excluir durante el ejercicio siguiente del reconocimiento.

En cuanto a las sanciones, en la siguiente tabla muestran las sanciones con las que las O.P.F.H. pueden ser castigadas, el momento en el que las mismas pueden ser impuestas y su cuantía.

Tabla 1: Clases de sanciones

CAUSA	MOMENTO	CUANTÍA
Importes no subvencionables	Durante el examen de la solicitud	Diferencia entre el importe solicitado por el beneficiario, y el admitido tras examinar la solicitud.
Incumplimiento de los requisitos sobre acciones medioambientales. 10% gasto recogido en el Programa Operativos o ejecución de dos o + acciones medioambientales	Final de la ejecución del Programa Operativo	Reducción en el importe de la ayuda financiera del último año, por el importe de los gastos no incurridos en acciones medioambientales.
Fraude (supone la suspensión inmediata del reconocimiento, hasta su resolución)	Control sobre el terreno	Retirada del reconocimiento
	Controles Posteriores	Devolución de la ayuda recibidas
	Solicitud aprobación Programa	Suspensión para el reconocimiento durante el año siguiente
Irregularidades en operaciones de retirada de productos	Inspección física de los kilos y productos que han sido comunicados al órgano competente, que van a ser retirados.	Si productos no conformes <10% ▶ Igual a la ayuda financiera que correspondería a esos productos no conformes

		10%≥Productos no conformes≤25%► El doble de la ayuda financiera que correspondería a esos productos no conformes
		Si productos no conformes >25% ► Valor total a la ayuda financiera correspondiente a la cantidad que se iba a retirar
Incumplimiento obligaciones respecto a la cosecha en verde	Controles Posteriores	Igual al importe de la compensación por las superficies que incumplen
Incumplimiento obligaciones respecto a la no recolección	Controles Posteriores	Igual al importe de la compensación por las superficies que incumplen
	Control sobre el terreno	

Fuente: Elaboración propia a partir del Reglamento Delegado (UE) 2017/891 de la Comisión de 13 de marzo de 2017

Cabe destacar que las sanciones anteriormente mostradas son compatibles entre sí. El reembolso de los intereses por las ayudas recibidas indebidamente, las ayudas indebidamente percibidas y sus correspondientes sanciones deberán ser abonadas al Fondo Europeo Agrícolas de Garantía (FEAGA).

3. Problemática y riesgos de auditoría

A continuación, se detallan otros tipos de informes que deben ser emitidos por los auditores de cuentas relacionados con las O.P.F.H. y las ayudas financieras que estas entidades perciben.

3.1. Otros informes de auditoría

Existen dos tipos de informes, que deben ser emitidos por un auditor, relacionados con la información y documentación que deben suministrar anualmente sobre el fondo operativo al órgano competente de su comprobación (Consejería de Agua, Agricultura y Pesca, en el caso de la Región de Murcia) y con la solicitud de la ayuda financiera.

En el primer caso, dicho informe deberá incluir, según el anexo II del Real Decreto 1179 (2018), “un certificado relativo al valor de la producción comercializada sobre el que se

basará el cálculo de la ayuda financiera de la Unión Europea al fondo operativo”. En el supuesto, en el que la contabilidad a partir de la que se obtiene dicho valor, no haya sido aprobada por el órgano competente, los datos contables utilizados por la entidad deberán basarse en los datos del informe del auditor externo. En este sentido, en el mismo Real Decreto, en su artículo 5.b) establece que debe ser “*un auditor de cuentas inscrito como ejerciente en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas, o en otro registro equivalente europeo*”.

En el caso de la solicitud de la ayuda financiera, en los artículos 24 y 25 del Real Decreto 1179/2018, de 21 de septiembre, establece que dichas solicitudes deberán ir acompañadas de la presentación de una cuenta justificativa junto con un informe de un auditor externo, en los mismos términos señalados en el párrafo anterior, cuando la gestión del fondo operativo se haya realizado en varias cuentas bancarias.

3.2. Auditoría de cuentas anuales

Antes de describir las particularidades que se pueden producir en el desarrollo de una auditoría de cuentas en este tipo de entidades, se señalan los límites¹¹ de auditoría establecidos, en la actualidad, en España:

- Activo Total: 2.850.000€.
- Importe neto de la cifra de negocios (INCF): 5.700.000€.
- N.º Trabajadores: 50€.

En el proceso de planificación de la auditoría, regulado en las NIA-ES 300, 315, 320 y 330, el cual implica el establecimiento de una estrategia global y un plan de auditoría, en el cual se proceden a la identificación de aquellas áreas y/o transacciones que pueden presentar mayores problemas, es decir que conllevan un mayor nivel de riesgo de incorrección material y que por lo tanto se le dedicará mayores recursos y tiempo (Bazán, 2017). Las auditorías de cuentas anuales referentes a organizaciones de productores de frutas y hortalizas, el área de patrimonio neto será uno de los riesgos identificados en dicho proceso de planificación asociados a este tipo de subvenciones, ya asociados a este tipo de ayudas pueden detectar los siguientes riesgos:

- Riesgos inherentes, relacionado con las propias características de la operación o hecho, se puede producir un error en la valoración o registro de la misma en contabilidad (Figuroa, 2009):
 - Elevado importe de las subvenciones.
 - Están condicionadas al cumplimiento de requisitos, de cuyo incumplimiento se pueden derivar sanciones consistentes en la suspensión del reconocimiento de la entidad como O.P.F.H, retirada del pago de las ayudas financieras pendientes de recibir, así como la devolución de las cantidades recibidas de forma indebida.

¹¹ BOE N.º 173, Ley 22/2015, de 20 de julio, de Auditoría de Cuentas.

- Incluye tanto subvenciones que deben ser imputadas como de capital como de explotación.
- Dependencia por parte de estas entidades, a este tipo de subvenciones para la realización de las inversiones a desarrollar.
- Discrepancia entre el ejercicio económico de la entidad y el periodo de ejecución del fondo operativo, normalmente este tipo de entidades tiene cierre económico 31 de agosto o 30 de septiembre y el periodo de ejecución de los fondos es el año natural.
- Riesgos de control, asociados a la posibilidad de que se produzcan errores y que no sean detectados por los sistemas de control implantados en la entidad (Figueroa, 2009):
 - Personal no cualificado o capacitado para el registro contable de este tipo de subvenciones.
 - Registro no individualizado de cada anualidad del fondo operativo, debido a que abarcan más de un año.
 - Falta de control sobre la comercialización, por parte de los miembros productores, fuera de la O.P.F.H. Los miembros productores no pueden vender más del 10% de la producción asociada a los productos para los que la O.P.F.H está reconocida fuera de la misma. El incumplimiento del mismo supone la suspensión inmediata del reconocimiento y puede derivar en la devolución de la ayuda financiera recibida.

Además, en el desarrollo de los procedimientos analíticos para la valoración del riesgo, se pueden obtener datos que indiquen que existe un desequilibrio financiero en el corto plazo, que están claramente relacionado con este tipo de ayudas comunitarias recibidas por las Organizaciones de Frutas y Hortalizas, en concreto con las “acciones privativas” que tal y como se ha comentado en los apartados anteriores son aquellas inversiones, incluidas dentro del programa operativo y en su correspondiente fondo operativo, realizadas por los miembros de la organización. Esto implica desde el punto de vista contable:

- Registro de la constitución del fondo, en la que se reconoce una deuda a corto plazo por el importe de la aportación que tiene que realizar el socio y al mismo tiempo un derecho de cobro por el mismo importe. Se realiza normalmente a principios del año.
- Registro de la aportación al fondo por parte del miembro que va a llevar a cabo la acción privativa, que ascenderá 100% de la inversión, más el IVA de la operación. En ese momento se producirá la cancelación del derecho de cobro reconocido en el momento de la constitución del fondo y el reconocimiento de la ayuda financiera que recibirá el socio, cuando sea abonada la subvención. Esto implica el reconocimiento de una deuda a corto plazo por el importe del 50% de la operación sin incluir el IVA. Se puede producir durante todo el año natural.

- Registro del pago de la factura asociada a la inversión realizada por el socio, en ese momento se cancelará la deuda reconocida en el asiento de constitución de fondo. Ya que para poder solicitar la ayuda financiera es condición necesaria la presentación de la justificación del pago de la misma. Normalmente se realiza días posteriores a la aportación del socio.
- Registro del pago de la ayuda financiera al socio: en este momento desaparece de la contabilidad el efecto sobre los estados financieros de la entidad de este tipo de acciones.

A continuación, se muestra un ejemplo de la contabilización de este tipo de “acciones privativas” en el que se refleja el registro de todas las operaciones anteriormente señaladas. En este ejemplo, esta acción consistiría en la compra de maquinaria para la realización de labores en la explotación de miembro productor, incluida dentro de la medida dirigida a la planificación de la producción por importe de 2.541€ (IVA incluido).

- Constitución del Fondo:

1.050,00	_____	x	_____	
	(552) Nombre del miembro productor			
	(4708) HP deudora por subvenciones			
1.050,00	concedidas	x	(522) Acción privativa	2.100,00
	_____		_____	

- Contribución financiera del socio al Fondo:

2.541,0	_____	x	(552) Nombre del miembro	1.491,0
0	(572) Cuenta bancaria F.O		productor	0
			(551) Ayuda financiera socio	1.050,0
		x	miembro	0
	_____		_____	

- Pago de la inversión:

.441,00	_____		(5524) Nombre del miembro productor	
		a		
2.100,0				2.541,0
0	(522) Acción privativa		(572) Cuenta bancaria F. O	0
	_____		_____	

- Distribución al socio de la ayuda financiera:

1.050,0	(551) Ayuda financiera socio miembro		1.050,0
0		a	
			0
		(572) Cuenta bancaria F. O	

Lo anteriormente expuesto, unido al hecho que este tipo de sociedades suelen tener su cierre económico distinto al año natural, puede provocar que en el balance aparezcan reflejadas deudas a corto plazo relacionada con las acciones privativas en las que el socio no ha realizado la aportación o con la ayuda financiera pendiente de cobro de la Unión Europea a través de la Consejería de Agua, Agricultura, Ganadería y Pesca. O al contrario que aparezca reconocido un derecho de cobro a corto plazo. Por lo que los indicadores a corto plazo en relación con la solvencia de la empresa pueden verse afectados. Lo que se mostrará a través de los ratios habitualmente utilizados en el análisis de la liquidez de una entidad; el ratio de liquidez, prueba acida y ratio de liquidez inmediata.

El ratio de liquidez se calculará como:

$$\text{Ratio liquidez} = \frac{\text{Activo Corriente}}{\text{Pasivo Corriente}}$$

La prueba acida se calculará como:

$$\text{Ratio liquidez} = \frac{\text{Activo Corriente} - \text{existencias}}{\text{Pasivo Corriente}}$$

El ratio de liquidez inmediata se calculará como:

$$\text{Ratio liquidez} = \frac{\text{Tesorería}}{\text{Pasivo Corriente}}$$

Estos ratios muestran, en sus diferentes niveles, la capacidad que tiene la organización para hacer frente a sus deudas a corto plazo. El valor de los ratios se verá afectado por las acciones privativas llevadas a cabo por los miembros de la O.P.F.H, en la mayoría de los casos mejorándolo, ya que aunque los socios disponen hasta final de año para realizar la contribución al fondo operativo (incrementa el activo corriente), a la fecha de cierre contable de estas sociedades, normalmente 30 de septiembre, la mayor parte de éstas se han producido. En consecuencia, se generará un pasivo a corto plazo asociado a la ayuda financiera que tendrá que percibir el miembro productor (incrementando el pasivo corriente), de ahí que al eliminar dichas partidas del cálculo de los ratios, estos se vean mejorados.

En el caso de las aportaciones financieras realizadas por los socios, para la constitución del fondo asociado a acciones comunes, su contabilización se debe ajustar a la norma tercera recogida en la Orden EHA/3360/2010 de 21 de diciembre, que regula las normas sobre aspectos contables de las sociedades cooperativas, la cual recoge que deben tratarse

como fondos propios y no como ingresos de explotación o extraordinarios (Igual y Garrido, 2006). Además, se tendrá en cuenta el apartado 2 de la norma de valoración 18ª del Plan General Contable.

4. PROCEDIMIENTOS DE AUDITORIA

En este apartado se expone los procedimientos que podría llevar a cabo el auditor para la consecución de los objetivos para los distintos tipos de informes asociados a este tipo de entidades.

4.1 Otros informes de auditoría relacionados con los programas operativos

Tal y como se ha indicado en el apartado 4.1, en relación con los programas operativos, el auditor podrá emitir dos tipos de informes:

a) “Certificado relacionado con el Valor de la Producción Comercializada”

En este caso, el objetivo del auditor es verificar que el importe calculado por la entidad y comunicado en el fondo operativo, se ajusta a los valores contables y además que se ha calculado de forma correcta. Para el cálculo del Valor de la Producción Comercializada, tal y como vimos anteriormente, intervienen las siguientes cuentas;

- (600) Compras de mercaderías
- (700) Ventas de mercaderías
- Cuentas de gasto asociadas dichas ventas, como transportes, comisionistas, etc.

Para la comprobación, del certificado en el que se refleja el valor de la producción comercializada, se solicitará:

- Balance de Sumas y Saldos, en base a éste, se solicitará los mayores de las cuentas que recojan las compras a socios y a terceros. Aplicado al ejemplo, se solicitarían; (600) Compras a socios y (6002) Compras a no socios.
- Listado de entregas de producto realizadas a socios y a terceros en el que aparezca reflejado los kilos comprados y su importe. (Extracontable)

En base a los mayores de las cuentas solicitadas se realizará una selección de facturas, mediante la utilización de técnicas de muestreo, que podrán ser estadísticas o no, que permitirá comprobar los kilos comprados por la organización y su importe. También se deberá realizar pruebas sustantivas sobre la cuenta de proveedores, para verificar que en dicho cálculo no se han tenido en cuenta compras procedentes de terceros, y en consecuencia que el porcentaje establecido es correcto.

- Listado de facturas de ventas y mayores de las dichas cuentas, se realizará una conciliación y una selección de facturas, utilizando técnicas de muestro, para verificar el importe de las ventas utilizadas para el cálculo.

- b) Informe a adjuntar a la cuenta justificativa que se debe aportar para la solicitud de la ayuda, en aquellos casos en los que no se utilice una cuenta bancaria específica para la constitución y gestión del fondo operativo.

En este tipo de informes, el alcance del trabajo del auditor se limita a verificación de los puntos que establece el apartado 3, del artículo 25 del Real Decreto 1179 (2018), consistente en:

- Comprobación de que el fondo ha sido constituido conforme a lo aprobado en el programa operativo. Para ello se deberá verificar que las aportaciones establecidas en el acta de aprobación del programa a realizar por los socios para las acciones comunes han sido realizadas, así como la que corresponde a la propia organización y las aportaciones del 50% de las inversiones aprobadas a realizar por los socios. Se realizará mediante la conciliación del banco, con la resolución de la aprobación del programa operativo.
- Comprobación de los datos utilizados para el cálculo del valor de la producción comercializada coincide con los datos contables, para ello se aplicará el mismo procedimiento explicado en el apartado a) y que las cuentas han sido aprobadas.
- Comprobación de que los gastos realizados y por los que se solicita la ayuda se ajusta al programa operativo aprobado, para lo cual se pedirá las facturas relacionadas con dichas acciones, así como albaranes de entrega o en el caso de maquinaria, se podría solicitar su inscripción en el ROMA (Registro Oficial de Maquinaria Agrícola), además de la comprobación del pago de la totalidad de la misma.

4.2 Procedimiento de auditoria relacionados con el patrimonio de las O.P.F.H.

Este apartado va a tratar los procedimientos a desarrollar por el auditor referente al área de patrimonio neto dentro de la auditoria de estados financieros, en particular en la partida de subvenciones, donaciones y legados. En este sentido, teniendo en cuenta la complejidad de este tipo de subvenciones, los procedimientos a aplicar, dependerán de los resultados del control interno realizado sobre esta área, que estará relacionado con cuestiones de tipo:

- Dispone la entidad de personal cualificado para la contabilización de este tipo de operaciones.
- Existe un control sobre aquella producción que no es comercializada a través de la O.P.F.H por los miembros, ya que en caso de incumplimiento puede llevar aparejadas sanciones e incluso la retirada del reconocimiento.
- Existe un inventario de inmovilizado en el que se identifican de forma específica los elementos que están asociados a un fondo operativo.
- Existe asesores externos para el asesoramiento, gestión y tramitación de estas ayudas.

- Existe un registro por parte de la O.P.F.H de los bienes adquiridos por los socios a través de las subvenciones y que deben ser mantenidos como normal general, durante 5 años.

Estos procedimientos estarán dirigidos a alcanzar¹² los objetivos a siguientes¹³:

- Objetivo de veracidad: se comprobará que las subvenciones han sido concedidas y que no son reintegrables. Para lo cual se solicitará a la entidad auditada la resolución sobre la aprobación del fondo operativo correspondiente al ejercicio auditoria. Se deberá comprobar que los bienes subvencionados siguen en uso en la entidad.
- Objetivo de importe correcto: verificar que han sido registradas por su valor razonable, que se ajustará al establecido en la resolución de la solicitud de la ayuda.
- Objetivo de contabilizado y acumulado: para la consecución de este objetivo se tendrá que verificar que han sido contabilizadas en el periodo correspondiente. Como la ayuda financiera engloba subvenciones que deben ser tratadas como de capital y de explotación, en el caso del importe considerado como subvención de capital que han sido imputadas netas del efecto fiscal al patrimonio neto y su traspaso a la cuenta de pérdidas y ganancias se ha realizado en proporción a la amortización correspondiente al ejercicio auditado. Teniendo en cuenta, que el importe a trasladar será del 50% de la dotación del ejercicio, ya que como hemos comentado en anteriores apartados la ayuda financiera, con carácter general asciende al 50% de la inversión o gasto ejecutado.
- Objetivo de presentación: se verificará que dichas subvenciones están correctamente clasificadas entre subvenciones de capital y de explotación. Respecto de la revisión de la memoria se revisará que aparece toda la información a revelar en la nota 18ª y que ésta es correcta. Se deberá comprobar que dicha nota refleja toda la información que establece el Plan General Contable, en su parte tercera, referente a;
 - o Importe y características de las subvenciones recogidas en el Balance
 - o Importe imputado a la cuenta de pérdidas y ganancias, durante el ejercicio
 - o Análisis de los movimientos: saldo inicial, variaciones y saldo final
 - o Información general sobre la subvención, entidad otorgante, cumplimiento o no de las condiciones.

¹² Nota: En este apartado, partimos de que no se trata de un encargo inicial de auditoría, en cuyo caso sería de aplicación lo establecido en la NIA-ES 510

¹³ Nota Técnica Auditoría Patrimonio Neto, Pedro Martínez Pérez (diciembre de 2016). Master Universitario de Auditoría de Cuentas. Universidad de Murcia

5. Conclusiones

La primera conclusión tras la realización de este trabajo, es la complejidad de este tipo de subvenciones para las entidades que quieran beneficiarse de las mismas, debido a la cantidad de informes, plazos, requisitos y obligaciones que deben cumplir para poder recibir, finalmente, dichas ayudas financieras, probablemente requerirá de asesores externos especializados en las mismas.

Respecto a las repercusiones que tienen estas subvenciones, en el balance de las organizaciones de productores de frutas y hortalizas, resaltar el efecto que tienen las “acciones privativas”, aquellas acciones incluidas en los programas operativos que no tienen como destino la propia entidad, sino el miembro productor de la misma. El registro contable de dichas acciones conlleva el reconocimiento de pasivos y activos corrientes, correspondiente a la ayuda financiera que recibirá el socio y la contribución financiera que debe hacer el mismo, respectivamente. Este hecho conlleva que los ratios que analizan la liquidez se vean afectados por dichas partidas, normalmente deteriorando el resultado del mismo ya que, la recepción de la ayuda por parte de la administración en el tiempo se puede demorar en el tiempo.

Por último, respecto al ámbito de auditoría, indicar que en este tipo de entidades no solo se desarrollan trabajos relacionados con la emisión de informes sobre cuentas anuales, como el resto de sociedades obligadas, sino que además el auditor tendrá que emitir informes relacionados con las ayudas recibidas a través de los fondos operativos. Añadir, que en este tipo de entidades el área de patrimonio neto será considerada en la mayoría de los casos, como un área con posible riesgo de incorrección material, y los procedimientos a desarrollar por el auditor, dependerán en gran medida del control interno que posea la empresa sobre esta área.

6. Referencias

- Artola, M.Á.Z. (2004). Sociedades cooperativas. Aspectos contables singulares. *Cuadernos de gestión*, 4(2), 47-62.
- Bazán, M.E.Q. (2017). Materialidad en la auditoría financiera: Estándares internacionales y juicio profesional. *Visión Gerencial*, (2), 324-335.
- Boletín Oficial del Estado (2017). Real Decreto 532/2017, de 26 de mayo, por el que se regulan el reconocimiento y el funcionamiento de las organizaciones de productores del sector de frutas y hortalizas. BOE 129 (31 de mayo 2017): 44157-44184
- Boletín Oficial del Estado (2017). Real Decreto 533/2017, de 26 de mayo, por el que se regulan los fondos y programas operativos de las organizaciones de productores del sector de frutas y hortalizas. BOE 129 (31 de mayo 2017): 44185-44231
- Boletín Oficial del Estado (2018). Real Decreto 1179/2018, de 21 de septiembre, por el que se regulan fondos y programas operativos de las organizaciones de productores del sector de frutas y hortalizas. BOE 230 (22 de septiembre): 91612-91663

- BORM (2006). Ley 8/2006, de 16 de noviembre, de Sociedades Cooperativas de la Región de Murcia. BORM 282 (7 de diciembre): 34084-34132
- Cobo, E. P., del Corte, J. M., y Crespo, Á. H. (2017). Determinantes de la continuidad en la contratación de la auditoría de forma voluntaria: evidencia para el caso de España. *Revista de Contabilidad-Spanish Accounting Review*, 20(1), 63-72.
- Diario Oficial (2013). Reglamento (UE) 1307/2013, de 17 de diciembre, por el que se establecen normas aplicables a los pagos directos a los agricultores en virtud de los regímenes de ayuda incluidos en el marco de la Política Agrícola Común y por el que se derogan los Reglamentos (CE) nº 637/2008 y (CE) nº 73/2009 del Consejo. DO 347 (20 diciembre 2013):608-670
- Diario Oficial (2013). Reglamento (UE) 1308/2013, de 17 de diciembre, por el que se derogan los Reglamentos (CEE) nº 922/72, (CEE) nº234/79, (CE) nº 1037/2001 y (CE) nº 12314/2007. DO 347 (20 diciembre 2013):671-854
- Diario Oficial (2017). Reglamento de Ejecución (UE) 2017/892, de 13 de marzo de 2017, por el que se establecen disposiciones de aplicación del Reglamento (UE) nº 1308/2013 del Parlamento Europeo y del Consejo en los sectores de las frutas y hortalizas y de las frutas y hortalizas transformadas. DO 138 (25 mayo 2017):57-91
- Diario Oficial (2017). Reglamento Delegado (UE) 2017/891, de 13 de marzo de 2017, por el que se completa el Reglamento (UE) nº 1308/2013 del Parlamento Europeo y del Consejo en lo que respecta a los sectores de las frutas y hortalizas y de las frutas y hortalizas transformadas, se completa el Reglamento (UE) nº1306/2013 del Parlamento Europeo y del Consejo en lo relativo a las sanciones que deben aplicarse en esos sectores y se modifica el Reglamento de Ejecución (UE) nº 543/2011 de la Comisión. DO 138 (25 de mayo 2017): 4-56
- Figuroa, V. M. (2009). El riesgo de auditoría y sus efectos sobre el trabajo del auditor independiente. *Tec Empresarial*, 3(1), 9-12.
- Igual, J. F. J., y Garrido, F. P. (2006). La adaptación de las normas contables a las sociedades cooperativas con especial referencia a los fondos propios. Una aplicación del método Delphi. *Spanish Journal of Finance and Accounting/Revista Española de Financiación y Contabilidad*, 35(132), 789-816.
- Larraz, J. L. G. (2017). Ratios de solvencia y rentabilidad en empresas familiares y PYMES. *Cuadernos prácticos de empresa familiar*, 828, 94.
- Llimós, D. F. (2016). El papel del auditor externo en la detección de fraudes. *Revista de Contabilidad y Dirección*, 23, 97-110.

- Méndez, E. M., y Balaguer, J. I. G. (2015). El capital y la aplicación de resultados en las sociedades agrarias de transformación: praxis y propuestas lege ferenda. *REVESCO: Revista de estudios cooperativos*, (118), 148-179.
- Pozo, R. C. (2019). Nuevo marco legal para el reconocimiento como organización de productores de frutas y hortalizas de entidades jurídico-empresariales. *REVESCO: Revista de estudios cooperativos*, (130), 33-54.
- Serrano, J. A. S. (2017). Las ayudas agrarias y sus repercusiones sobre la agricultura familiar en la última reforma de la Política Agraria Común (2014-2020) de la Unión Europea: ¿Cambiar para que todo siga igual? *BAGE*, (74).

7. Anexos

Anexo I: Ejemplo de cálculo del valor de la producción comercializada.

VALOR DE LA PRODUCCION COMERCIALIZADA (VPC) DEL PERIODO		
Ingresos: Valor de la Producción		
Nº Cta.	Facturada dentro de la categoría reconocida	Total (€)
7000000001	VENTA DE LECHUGA	5.247.563,15
7000000002	VENTA DE BROCOLI	12.876.076,21
7000000017	VENTA DE MELON GALIA	1.355.713,91
Total Ingresos según producción facturada		19.479.353,27
Gastos: Reducciones sobre el valor facturado (6) y (7)		
Nº Cta.		Total (€)
	TRANSPORTES	
6240000002	INTERNACIONAL	-1.475.512,40
	RAPPEL	
7090000001	SUPERUNI	-278.397,34
7090000007	RAPPEL SAMAL	0,00
7090000014	RAPPEL DAGROFA	0,00
7090000016	RAPPEL THAYMIN	-521,01
	DIFERENCIAS POSITIVAS	
7680000001	DE CAMBIO	142,98
TOTAL DE GASTOS A REDUCIR (-)		-1.766.629,28
Total Valoración de la producción comercializada por la OP(D)		17.712.723,99
Porcentaje compra miembros de la OP/Total compras (A)		92,08%
Porcentaje compra miembros de otras OP/Total compras (B)		0%
Porcentaje compra terceros/Total compras (C)		7,92%
SOCIOS OTRAS		
SOCIOS (E=AXD)	OP (F=BXD)	TERCEROS (G=CXD)
16.309.876,25	0,00	1.402.847,74
TOTAL VPC DEL PERIODO (H=E+F) (€)		16.309.876,25
VPCPERIODO ANTERIOR (€)		19.530.055,05
VPC terceros / VPC miembros de la OP y otras OP (G/H)		8,60%
VALOR DE LAS COMPRAS EFECTUADAS POR LA OP		

Nº Cuenta	Concepto	TOTAL (€)
	COMPRAS LECHUGA	
6000000001	SOCIOS	3.397.235,58
	COMPRAS BROCOLI	
6000000002	SOCIOS	8.221.139,86
	COMPRAS MELON GALIA	
6000000017	SOCIOS	636.592,13
	COMPRAS LECHUGA NO	
6002000000	SOCIOS	199.658,58
	COMPRAS BROCOLI NO	
6002000001	SOCIOS	395.649,76
	COMPRAS MELON GALIA	
6002000006	NO SOCIOS	102.793,08
Total Compras		12.953.068,99
Porcentaje compra miembros de la OP / Total Compras (A)		94,61%
Porcentaje compra miembros de otras OP/Total Compras (B)		0,00%
Porcentaje compra miembros de la OP y otras OP/Total Compras		94,61%
Porcentaje compra terceros/Total Compras (C)		5,39%

Fuente: Elaboración propia en base al modelo presente en el anexo del BORM nº 269 p. 45731