

LA IMATGE FIDEL DE LES UNIONS TEMPORALS D'EMPRESES (UTE)

NÚRIA ARIMANY I SERRAT ¹

¹ Grup de Recerca Investigació Comptable i Financera, Universitat de Vic,
Carrer de la Sagrada Família, 7- 08500 Vic, correu electrònic: nuria.arimany@uvic.cat

Data de recepció: 04/05/07

Data de publicació: 29/05/07

RESUM

En l'article es fa una revisió actual de les unions temporals d'empreses (UTE), per tal de veure si la informació comptable que presenten és fidedigne. En primer lloc, es defineix la unió temporal d'empreses, i es detalla l'origen històric, les característiques i els objectius de l'UTE. Seguidament es presenta la regulació comptable i fiscal que afecta a les UTE, i es detalla el que pautava l'adaptació del Pla general comptable de les empreses constructores en relació amb les UTE i la problemàtica derivada de les operacions en empreses d'aquest sector que tantes UTE realitzen. També es ressalta en l'article la responsabilitat de l'UTE i les Normes comptables internacionals relacionades amb les UTE. Finalment es presenten els resultats d'una anàlisi d'estats financers de trenta empreses constructores que habitualment realitzen UTE, per comprovar el seguiment que fan de l'adaptació sectorial del Pla general comptable de les empreses constructores i la informació que donen de les UTE. L'última part de l'article fa referència a les conclusions, i és en aquesta part on s'apunta que la informació comptable de les UTE ha de millorar notablement, ja que actualment és una informació poc transparent, insuficient i dispersa.

ABSTRACT

This paper presents an updated revision of joint ventures in order to examine if they present a true and fair view of accounting information. Firstly, the term joint venture is defined and its historical background, characteristics and aims are indicated. Secondly, the accounting and financial regulations which have an effect on joint ventures, as well as the accounting framework of joint ventures included in the sectorial adaptation of construction firms and their follow-up, are presented. The document also highlights the problem of responsibility in joint ventures and the international accounting standards related to them. Finally, the results of a study of the financial statements of thirty construction firms that usually set up joint ventures are presented in order to test the follow-up of the sectorial adaptation and the information given about them. The last part of this paper refers to the conclusions, highlighting that the accounting information of joint ventures should improve considerably, given that at present this information is not very transparent. It is, in fact, insufficient and scattered

RESUMEN

Este artículo realiza una revisión actual de las uniones temporales de empresas (UTE), para valorar si presentan una fiel información contable. En primer lugar se define la unión temporal de empresas, y se detalla el origen histórico, las características y los objetivos de la UTE. Seguidamente se presenta la regulación contable y fiscal que afecta a las UTE, y se especifica el marco contable de las UTE contenido en la adaptación sectorial de las empresas constructoras y su seguimiento. El documento también resalta la problemática de la responsabilidad en las UTE y las normas contables internacionales relacionadas con las UTE. Finalmente se presentan los resultados de un análisis de los estados financieros de treinta empresas constructoras que habitualmente realizan UTE, para comprobar el seguimiento de la adaptación sectorial y la información que se detalla de las UTE. La última parte del artículo hace referencia a las conclusiones, destacando que la información contable de las UTE debe mejorar notablemente, ya que actualmente es una información poco transparente, insuficiente y dispersa.

1. INTRODUCCIÓ

La fórmula associativa de les unions temporals d'empreses (UTE) és molt utilitzada en el món empresarial, i és en el sector de la construcció on les UTE han proliferat notablement en aquests últims anys, a causa de la necessària especialització de les empreses implicades i de la rapidesa d'execució que requereixen actualment les obres. A banda d'això, la independència i autonomia jurídica dels partícips, la coordinació de les capacitats tècniques, operatives i financeres, l'obertura a diversos mercats, el compartiment del risc i la facilitat per aconseguir licitacions públiques són altres avantatges que presenta l'UTE.

La normativa comptable referent a les UTE es troba en l'adaptació sectorial del Pla general de comptabilitat de les empreses constructores (PSEC) i és extensiva a tots els sectors d'activitat, però es constata que la informació de les UTE no segueix amb exactitud el que pauta el PSEC i és una informació poc transparent. D'altra banda, en el PSEC no es preveu l'UTE com una entitat amb estats financers propis, sinó que són els partícips els que incorporen en els seus estats comptables la part proporcional d'actius, passius, despeses i ingressos de l'UTE segons el percentatge de participació, i juntament amb l'excessiva opcionalitat de mètodes i criteris comptables aplicables en el sector de la construcció, tot plegat desemboca en uns comptes anuals difícils de comprendre, interpretar i comparar. Per solventar aquesta problemàtica s'hauria d'aprofitar la futura reforma comptable derivada de l'harmonització comptable europea a les normes internacionals d'informació financera (NIIF), apostant per una informació comptable de les UTE més clara i

transparent, ja que les UTE són negocis assimilables als que regula l'IASB en la NIC 31, "Informació financera d'empreses controlades conjuntament", i també en la NIC 11, "Contractes de construcció", s'analitzen amb detall aquests tipus de contractes que executen les UTE.

Pel que fa a la responsabilitat, l'UTE té responsabilitat solidària i il·limitada, però normalment les empreses membre integrants de l'UTE responen limitadament amb les seves aportacions i, un cop acabada l'UTE, les societats es poden haver dissolt, liquidat i extingit, és per això que la responsabilitat no queda prou coberta i en l'article es defensa la posició de donar a l'UTE personalitat jurídica pròpia, ja que d'aquesta manera desenvoluparia la seva actuació com una unitat econòmica més amb totes les facultats i responsabilitats pròpies i amb uns estats financers més transparents, sotmesos als controls jurídics i comptables de tots els ens jurídics.

2. CONCEPTE, CARACTERÍSTIQUES I OBJECTIUS

Conceptualment, la normativa¹ defineix les unions temporals d'empreses (UTE) com "un sistema de col·laboració entre empresaris per un temps cert, determinat o indeterminat, per al desenvolupament o execució d'una obra, servei o subministrament tant a dintre com a fora d'Espanya". D'aquesta definició podem deduir que es tracta d'un treball en comú temporal, establert mitjançant un contracte entre empreses que permet la subsistència de les empreses participants en la seva totalitat, amb independència i autonomia jurídica, aconseguint una major especialització, una major capacitat de finançament, l'obertura a diversos mercats, el compartiment del risc, la facilitat per aconseguir licitacions públiques o senzillament la rapidesa d'execució, entre altres avantatges possibles.

Actualment, en les empreses constructores s'han realitzat moltes UTE, ja que aquesta cooperació permet aconseguir contractes d'obres per emprendre importants projectes, complementant i coordinant les capacitats tècniques, operatives i financeres de les diferents empreses. L'explicació d'aquest major desenvolupament en el sector de la construcció és la necessària especialització de les empreses implicades i la rapidesa d'execució que suposen actualment les obres; d'altra banda, aquesta fórmula associativa permet que empreses de caràcter privat puguin assolir contractes d'obres públiques.

¹ Les unions temporals d'empreses (UTE) es troben regulades per la Llei 18/1982, de 26 de maig, modificada posteriorment per la Llei 12/1991, de 29 d'abril, d'agrupacions d'interès econòmic (AIE) i per la Llei 46/2002 de reforma parcial de l'impost sobre la renda de les persones físiques (IRPF), l'impost de societats (IS) i l'impost sobre la renda de no residents.

Les característiques més destacables de les UTE són, entre d'altres:

- No tenen personalitat jurídica.
- Els partícips poden ser persones físiques o jurídiques que siguin empresaris residents o no a Espanya.
- La duració de l'UTE ha de coincidir amb el temps de duració de l'obra, servei o subministrament objecte de l'UTE amb el límit màxim de 25 anys i, excepcionalment, de 50 anys, si són contractes públics.
- Ha de tenir un gerent únic.
- L'UTE s'ha de formalitzar en escriptura pública per dur a terme una sola obra i s'han de fixar en la seva constitució els percentatges amb què cada empresa participa en l'UTE, la denominació d'una, diverses o totes les empreses membre que la componen i l'expressió "unió temporal d'empreses".
- L'UTE pot gaudir d'un règim fiscal especial.
- L'operativa de l'UTE es pot registrar tal com indica el PSEC i és extensible a altres sectors d'activitat.
- Comptablement, cada UTE presenta desagregada la seva comptabilitat en les diferents empreses partícips de la unió temporal.

L'origen històric de les UTE se situa en el marc dels Plans de desenvolupament², és a dir, les primeres mesures de liberalització van ajudar al naixement de les unions temporals d'empreses i en la Llei 196/1963 es va regular per primera vegada aquesta figura de les UTE, però la regulació més important referida a les UTE es troba en la Llei 18/1982, de 26 de maig, modificada posteriorment per la Llei 12/1991, de 29 d'abril, d'agrupacions d'interès econòmic (AIE), i per la Llei 46/2002 de reforma parcial de l'impost sobre la renda de les persones físiques (IRPF), l'impost de societats (IS) i l'impost sobre la renda de no residents. Des dels orígens, en el desenvolupament d'aquesta figura hi havia un fonament de política social per part de l'Administració de l'Estat per possibilitar que diferents empreses no quedessin al marge de l'execució d'obres, serveis o subministraments, perquè aquestes empreses de reduïda dimensió per si soles no podien assumir-ho i mitjançant l'UTE seguien en el propi sector amb positives repercussions per al mercat laboral i l'entorn sociogeogràfic. D'altra banda, les administracions que concedien les obres admetien que era millor l'entesa i control amb una sola entitat. Actualment, aquests fonaments encara són vàlids i és en el sector de la construcció i la promoció immobiliària on es reflecteix aquesta situació de manera idèntica a la dels orígens.

² Els Plans de desenvolupament van ser un conjunt de mesures de política econòmica impulsades pel govern franquista l'any 1959 per regular i liberalitzar l'economia espanyola.

Aquest article pretén apropar-nos a la situació comptable actual que presenten les unions temporals d'empreses, interpretant els resultats de l'anàlisi comptable realitzat a una població de trenta empreses constructores durant l'exercici 2002.

2.1 L'UTE i l'adaptació sectorial del PGC a les empreses constructores

El Pla general comptable (PGC) no detalla com s'ha de fer la comptabilitat de les operacions de les UTE (Quesada Sánchez i Jiménez Montañés, 1996, p. 25); és l'adaptació sectorial de les empreses constructores (PSEC) la que primer es refereix a la comptabilitat de les UTE, probablement pel fet que en aquest sector sempre s'han constituït moltes UTE. Aquesta adaptació sectorial no preveu l'UTE com qualsevol altra entitat amb estats financers propis, sinó que són les empreses membre les que incorporen en el seu sistema comptable la comptabilitat de l'UTE segons el percentatge de participació. Concretament, les normes d'elaboració dels comptes anuals indiquen que les empreses que participen en una o diverses UTE han de presentar el balanç de situació i el compte de pèrdues i guanys d'una d'aquestes formes, a triar uniformement:

- Diferenciant en cada partida la quantitat corresponent a la pròpia empresa i la quantitat corresponent a l'UTE.
- Integrant en cada partida les quantitats de les UTE en què es participa.

En el cas de triar la segona opció, en la memòria cal detallar les xifres que corresponguin a les UTE i tot un conjunt d'informació relacionada amb les UTE.

En aquesta adaptació sectorial de les empreses constructores hi ha els comptes i definicions comptables relacionats amb les UTE o les seves empreses partícips i també hi trobem com es pot fer el reconeixement dels ingressos de l'UTE seguint el *mètode del percentatge de realització* (que consisteix a reconèixer els ingressos segons el grau d'acabament de l'obra a mesura que es va executant), i per als casos excepcionals, el *mètode del contracte acomplert* (que consisteix a reconèixer els ingressos en el moment en què el contracte està substancialment acabat). El criteri general és, doncs, el percentatge de realització, i en casos específics³, el contracte acomplert. Per a la integració i comptabilització es tracta d'aplicar el mètode de la integració proporcional i presentar el balanç de situació i el compte de pèrdues i guanys consolidat amb les operacions realitzades amb l'UTE.

³ En els casos en què hi hagi riscos anormals, o no es tinguin mitjans de control necessaris per poder aplicar amb fiabilitat el mètode del percentatge de realització, s'aplicarà el mètode del contracte acomplert seguint el criteri de prudència.

3. RÈGIM JURÍDIC MERCANTIL I FISCAL DE LES UTE

La regulació referida a les UTE indica que és una figura comercial de tipus associatiu de la qual no sorgeix una personalitat jurídica nova i en què els seus membres empresaris socials o individuals, residents o no a Espanya, tenen per objectiu executar una obra, servei o subministrament concret, gestionat per un gerent únic, amb la duració que tingui l'obra objecte de l'UTE i amb un règim tributari específic. També es posa de manifest que la figura de l'UTE presenta diferències notables respecte de les agrupacions d'interès econòmic (AIE), els comptes en participació i la societat d'empreses.

Pel que fa a la normativa internacional, les UTE són assimilables als negocis conjunts (*joint ventures*) denominats "actius controlats conjuntament" o "operacions controlades conjuntament", que regula l'IASB en la NIC 31, "Informació financera d'empreses controlades conjuntament". D'altra banda, cal tenir present que a Espanya la normativa comptable que regula les operacions de negocis conjunts no ha estat desenvolupada, solament trobem el que pauta per a l'UTE l'adaptació sectorial de les empreses constructores i la de les empreses immobiliàries. De la normativa internacional també cal destacar el que pauta la NIC 11, "Contractes de construcció", que es detallarà més endavant.

Fiscalment, les UTE tenen una fiscalitat avantatjosa quan s'inscriuen al Registre especial del Ministeri d'Economia i Hisenda –mitjançant un comunicat a l'Administració Tributària. Concretament, aquestes UTE tenen un règim fiscal especial que afecta l'impost de societats, l'impost de transmissions patrimonials, l'impost d'actes jurídics documentats i l'impost sobre activitats econòmiques. El tractament fiscal a efectes de l'impost de societats segueix el règim de transparència fiscal; per l'impost de transmissions patrimonials i actes jurídics documentats, les operacions de constitució, ampliació, reducció, dissolució i liquidació n'estan exemptes, i pel que fa a l'impost sobre activitats econòmiques les UTE es donen d'alta en l'epígraf corresponent a les "Agrupacions i unions temporals d'empreses", que és el 508, però sense pagar cap quota. Així doncs, les UTE presenten una tributació inferior i més senzilla que les societats mercantils existents, es tracta de facilitar la constitució d'aquests tipus d'associacions per tal de beneficiar les activitats econòmiques de les entitats integrants, sense perjudici d'una doble imposició. Remarquem que l'objectiu de l'UTE és econòmic, per tal de facilitar el desenvolupament d'aquest negoci, i no un objectiu fiscalitzador. A banda, l'UTE no solament ha de fomentar el desenvolupament d'una construcció sinó també el desenvolupament de noves tecnologies aplicades a la construcció a l'empara d'un cos legislatiu que avaluï aquesta recerca i que suposi uns avantatges fiscals importants per tal que les empreses tinguin interès a associar-se i ajuntar

esforços per situar-se millor en el mercat competitiu. Es tracta de facilitar la col·laboració entre partícips per apostar junts cap a un futur amb innovació, preus competitius i alta qualitat.

3.1 La responsabilitat en les unions temporals d'empreses (UTE)

La legislació de les UTE assenyala que la responsabilitat davant de tercers dels actes i operacions que es realitzin en benefici comú serà *solidària i il·limitada*; per tant, els membres d'una UTE responen solidàriament i il·limitadament de les obligacions de qualsevol tipus que assumeixin davant de tercers, però els partícips de l'UTE solen ser societats anònimes i limitades i els seus socis responen limitadament amb les seves aportacions, i és en aquest punt on s'obren grans interrogants, com ara:

1. Si les societats anònimes membres d'una UTE no poden fer front als passius exigibles de l'UTE amb el seu patrimoni social, fins a on s'estén la responsabilitat solidària i il·limitada de l'UTE que pauta la llei?
2. Quines garanties reals tenen els proveïdors d'una UTE?
3. Els socis de les societats anònimes membres de l'UTE, tenen algun tipus de responsabilitat diferent a la que es limita a les seves aportacions?
4. Amb la nova llei concursal, en les situacions d'insolvència de les empreses com respon l'UTE?

Per donar resposta a aquestes preguntes des d'un punt de vista economicocomptable, les empreses en règim d'UTE haurien de constituir importants provisions que perduressin mentre la responsabilitat inherent a l'obra existís –fins i tot haurien de perdurar un cop acabada l'activitat de l'UTE. Actualment les diferents provisions per a operacions de tràfic i per a responsabilitats en les empreses constructores són partides d'escassa importància, amb la qual cosa s'intueix la insuficient cobertura de riscos lligats al tràfic empresarial. Cal, doncs, que l'UTE reconegui provisions per a riscos i despeses amb l'objectiu de presentar una informació comptable fidedigna, i quan l'UTE porti a terme la dissolució hi ha d'haver un període de garantia en què les empreses membre responguin solidàriament de les garanties indicades en el contracte d'obra. D'altra banda, s'hauria d'apostar per uns controls de qualitat i de costos estrictes per poder fer una bona quantificació de les esmentades provisions, amb una revisió periòdica d'aquestes provisions. En els estats comptables d'aquestes entitats la provisió per a responsabilitats sempre hi hauria de ser present, ja que constitueix el reflex comptable de pèrdues certes o altament probables de les quals no es coneixen totes les dades, obligacions, càrregues o circumstàncies similars que puguin afectar

l'entitat, derivades de fets com ara litigis en curs, indemnitzacions, garanties concedides, avals i altres obligacions en què l'entitat sigui deutor subsidiari.

Per tot això esmentat, es proposa donar a l'UTE personalitat jurídica, donades les dificultats operatives en el tràfic juridicomercantil; d'aquesta manera l'UTE desenvoluparia la seva pròpia actuació com una unitat econòmica més amb totes les facultats i responsabilitats pròpies. La raó d'aquesta proposició és el fet que si s'ha volgut crear la seguretat d'una responsabilitat il·limitada, que després indirectament s'està limitant amb la responsabilitat dels partícips, es pot admetre que l'UTE tingui una personalitat jurídica pròpia sotmesa als principis de control jurídics i comptables de tots els ens jurídics. A banda, l'UTE, com a unitat comptable, podria presentar uns estats financers propis i així es donaria una informació més clara i detallada d'aquesta associació temporal, que podria afegir informacions relatives a la responsabilitat social que deriva de les seves actuacions. L'ús generalitzat d'aquesta pràctica d'afegir informacions per garantir la seguretat de les obres solventaria la falta d'informació que sovint envolta la figura de les UTE. D'altra banda, un cop dissolta, liquidada i extingida l'UTE, aquesta responsabilitat social l'haurien d'heretar les empreses membre, i haurien de presentar la informació pertinent en els seus estats financers. En un futur proper les empreses hauran de treballar amb l'objectiu de minimitzar els riscos, tant quantitativament, qualitativament com socialment; es tracta d'incrementar el creixement econòmic amb variables econòmiques i socials (Quesada Sánchez, 1999, p. 165). Per aquest motiu també seria convenient exigir a les UTE informes de responsabilitat social, heretats, un cop dissolta l'UTE, per les empreses membre de l'UTE durant un període legalment establert.

4. RÈGIM COMPTABLE DE LES UTE

L'Ordre del Ministeri d'Economia i Hisenda de 27 de gener de 1993 va aprovar les normes d'adaptació del Pla general comptable a les empreses constructores i en aquestes normes es va regular per primera vegada el tractament comptable de les operacions de les empreses en forma d'UTE. Aquesta adaptació del PGC incorpora comptes específics per a les UTE indicant nous apartats en els comptes anuals de les empreses constructores per tal de recollir la informació pertinent de l'empresa en participar en una o diverses UTE i assenyala normes de valoració per portar la comptabilitat de les UTE. La comptabilitat de l'UTE mitjançant el mètode d'integració proporcional apareix en els estats comptables de les empreses partícips a partir del percentatge de participació en l'UTE. Així doncs, les fases per les quals ha de passar la informació comptable són: la fase d'integració, la fase d'homogeneïtzació i la fase d'eliminació. La fase d'integració consisteix a incorporar

al sistema comptable de l'empresa membre la part proporcional dels saldos de l'UTE. La fase d'homogeneïtzació pretén homogeneïtzar el sistema comptable de l'UTE i de l'empresa participant mitjançant una sèrie d'ajustaments (temporals, valoratius, de conciliació i de reclassificació). La fase d'eliminació consisteix a eliminar les repercussions patrimonials i de resultats a causa del fet que l'empresa participant i l'UTE han comptabilitzat operacions com si fossin entitats diferents i una part de l'UTE pertany a l'empresa membre.

Un cop realitzades aquestes fases la informació comptable es pot presentar integrada o bé diferenciant en cada partida la quantitat corresponent a la pròpia empresa i la corresponent a l'UTE. Si l'empresa opta per la presentació integrada, cal que detalli en cada apartat de la memòria les xifres que corresponen a la pròpia empresa i les xifres procedents de l'UTE. Tot i que no és freqüent la presentació separada, dona més informació, ja que dona el detall de totes les partides del balanç de situació i del compte de pèrdues i guanys (Quesada Sánchez i Jiménez Montañés, 1996, p. 53). Pel que fa a la memòria, la informació que ha de recollir de les UTE és la següent:

- la situació fiscal de les UTE;
- les garanties amb tercers i altres passius contingents;
- les UTE en què es participa, indicant els criteris de valoració utilitzats i el percentatge de participació en l'UTE;
- la relació de totes les UTE en què es participa, indicant la xifra de negocis global, les obres contractades (nacionals i estrangeres), i justificant l'omissió d'aquesta informació;
- com es fa la integració de les operacions de les UTE en què es participa;
- les quantitats corresponents a l'UTE en què es participa, si es presenta el balanç de situació i el compte de pèrdues i guanys integrat.

Tot això invita a pensar que cada UTE podria presentar uns comptes anuals obligatoris des de la legislació mercantil per tal de donar una millor informació de la situació economicofinancera i de resultats.

4.1 Normes comptables internacionals relacionades amb les UTE

Hi ha diferents figures anàlogues a les UTE en els diferents països de la Unió Europea (UE) i l'harmonització comptable que es pretén, junt amb el fet que les empreses que cotitzen a borsa a la Unió Europea han d'aplicar les normes

internacionals d'informació financera (NIIF)⁴ per elaborar els seus estats financers a partir d'aquest exercici 2005, fa que s'analitzin les normes internacionals de comptabilitat (NIC) directament relacionades amb les UTE; concretament, tres de les més destacades són la **NIC 11, "Contractes de construcció"**, la **NIC 31, "Informació financera d'empreses controlades conjuntament"**, la **NIC 37, "Provisions, actius contingents i passius constingents"**.

Pel que fa a la **NIC 11, "Contractes de construcció"**, l'objectiu d'aquesta norma és delimitar el tractament comptable que han de tenir els ingressos i despeses relacionats amb els contractes de construcció, ja que la seva duració habitualment supera l'exercici econòmic. En la NIC 11 es defineix el contracte de construcció com un contracte específicament negociat, per a la fabricació d'un actiu o conjunt d'actius que estan íntimament relacionats o que són interdependents pel que fa al disseny, tecnologia i funció, o bé en relació amb el destí o utilització. També s'inclouen en aquest concepte els contractes de prestació de serveis directament relacionats amb la construcció de l'actiu i els contractes per demolició i rehabilitació d'actius i restauració de l'entorn.

L'aplicació d'aquesta norma es pot fer de manera individualitzada als elements comuns d'un mateix contracte, o també ajuntant diversos contractes individualitzats tractant-los com un únic contracte seguint els requisits que seguidament es detallen.

En un contracte únic cal separar el tractament dels actius quan:

- S'han rebut propostes econòmiques diferents per a cada actiu.
- Cada actiu s'ha negociat separatament i el constructor i el client han pogut acceptar o rebutjar la part del contracte relativa a cada un dels actius.
- Es poden identificar els ingressos ordinaris i els costos de cada actiu.
- En un grup de contractes cal el tractament d'un contracte únic quan:
 - El grup de contractes es negocia com un únic paquet.
 - Els contractes estan tan íntimament relacionats que són part d'un únic projecte amb un marge de beneficis genèric per a tots ells.
 - Els contractes s'executen simultàniament o bé en una seqüència contínua.

Pel que fa al reconeixement dels ingressos i despeses, la NIC 11 no distingeix entre contractes a curt termini i contractes a llarg termini; distingeix entre **contractes de preu fix** (en què el contractista acorda un preu fix amb clàusules de revisió si

⁴ Fins a 31/12/2001, l'IASB (en aquell moment IASC) denominava NIC (normes internacionals de comptabilitat) els seus pronunciaments; a partir de l'1/1/2002 es van passar a anomenar NIIF (normes internacionals d'informació financera).

augmenten els costos i el contracte es pot estimar amb fiabilitat) i **contractes de marge sobre cost** (en què es reemborsa al contractista els costos definits en el contracte més un percentatge d'aquests costos o una quantitat fixa). La norma internacional indica que el resultat d'un contracte es pot estimar amb prou fiabilitat quan els ingressos i despeses es poden precisar en referència a l'estat d'acabament de l'obra a la data de tancament del balanç, és a dir, el mètode del percentatge de realització i detalla les condicions que s'han de donar per considerar que els contractes es puguin estimar amb fiabilitat. Segons el mètode del percentatge de realització els ingressos ordinaris derivats del contracte es comparen amb els costos en el moment en què es troben les obres, per trobar els resultats atribuïts a la part de contracte executada, obtenint així informació sobre l'evolució del contracte i el seu rendiment en cada exercici econòmic. Si el desenllaç d'un contracte de construcció no es pot estimar amb prou fiabilitat, els ingressos han de passar al compte de resultats en la part que sigui probable de recuperar els costos del contracte, i els costos s'han de tractar com a despeses del període. En tots els casos, qualsevol pèrdua esperada d'un contracte de construcció s'ha de tractar com a despesa del període. La norma també indica les informacions que s'han de donar en els estats financers dels diferents contractes de construcció, com ara l'import dels ingressos ordinaris reconeguts en l'exercici, els mètodes utilitzats per trobar l'ingrés ordinari de cada exercici, els mètodes utilitzats per determinar el grau de realització del contracte en curs, el saldos que han de figurar en els comptes de clients, i informacions de qualsevol actiu o passiu contingent. Per als contractes en curs, les informacions que s'han de detallar són: els costos tinguts i els guanys reconeguts fins al moment, la quantia dels avançaments rebuts i la quantia de les retencions en els pagaments. Així doncs, la NIC 11 no estableix que sigui necessari informar sobre l'obra pendent de realitzar, els contractes pendents de començar, ni la cartera de comandes per tipologia d'obres, a diferència del PSEC (Valero Aparicio i Moreno Artés, 2004, p.88).

En resum, els aspectes més significatius de la NIC 11 per a la valoració dels contractes de construcció són:

1. El seguiment del criteri de reconeixement d'ingressos mitjançant el mètode del percentatge de realització. En la NIC 11 el mètode del contracte acomplert no es reconeix.
2. La NIC 11 reconeix la segmentació de contractes i l'agrupació de contractes.
3. La NIC 11 estableix el valor raonable com a mètode de mesura dels ingressos dels contractes de construcció, sempre que es puguin mesurar fiablement.

La **NIC 31, "Informació financera d'empreses controlades conjuntament"**, detalla el tractament comptable de les inversions en negocis conjunts i la

presentació de la informació financera sobre actius, passius, despeses i ingressos dels negocis conjunts en els estats financers dels partícips, independentment de l'estructura o forma jurídica. Així doncs, la NIC 31 recull la política comptable que cal aplicar en relació amb les participacions en *joint ventures*, que poden assimilar-se a les UTE, ja que representen activitats que impliquen la utilització d'actius i recursos dels socis amb acords entre ells que estableixen la forma com es distribuirà el resultat. Concretament, les UTE són assimilables a les operacions controlades conjuntament i als actius controlats conjuntament que pauta la NIC 31. En aquesta norma també s'indica que des d'un punt de vista comptable la consolidació proporcional és el mètode que cal aplicar, de manera que cada partípic presenti uns estats financers agregant aquesta informació o informant amb partides separades, tal com es disposa en les UTE.

La NIC 37, “Provisions, actius contingents i passius contingents”, regula la dotació de provisions d'una forma més restrictiva que l'actual normativa comptable, no es poden comptabilitzar obligacions futures amb una probabilitat petita de materialitzar-se, i la valoració cal fer-la a valor actual si l'efecte financer és important. Així doncs, cada empresa constructora haurà d'analitzar si la provisió per a indemnitzacions, per a acabament d'obra, per a garantia d'obra i per a taxes, no recollides explícitament en la normativa internacional, compleixen els requisits de les provisions (Sánchez Fernández de Valderrama, Villanueva García i García Martínez, 2003, p. 100). Val a dir, que el sector entén que l'actual provisió per acabament d'obres pot encaixar dintre de les obligacions probables constructives, però cal fer un esforç de documentació per poder mostrar un patró establert de comportament en el passat (Pérez Guerra, 2003, p. 67). Cal tenir en compte que la NIC 37 regula actius contingents i passius contingents; en canvi, en la normativa espanyola els actius contingents no estan regulats i els passius contingents tenen un tractament menys desenvolupat. A més, les provisions per a riscos i despeses i les provisions per a altres operacions de tràfic en la NIC 37 no estan diferenciades i, en canvi, en la normativa espanyola es presenten per separat.

Comparant els contractes de llarga durada en la **normativa internacional**, pel procés de globalització economicofinancera actual en el context d'una harmonització comptable, sobretot en el marc comunitari, la **normativa francesa**, que s'ha de tenir present ja que les pràctiques comptables espanyoles sempre han tingut com a important referent la comptabilitat francesa, i la **normativa espanyola**, es conclou que aquestes tres normatives tenen més diferències que similituds, tot i que la normativa internacional i la francesa són més semblants i la normativa espanyola és la que mostra més diferències (Álvarez López, Carrasco Díaz i Lillo Criado, 2003, p. 737).

Pel que fa a la conciliació entre les NIC/NIIF i els principis comptables generalment acceptats als EUA emesos pel FASB (US GAAP), cal tenir present que actualment hi ha diferències importants, però aquestes diferències són menors que abans de les revisions de les NIC/NIIF, la qual cosa indica un cert apropament, més constatat encara des que es va produir la reunió l'any 2002 a Norwalk (EUA) entre l'IASB i el FASB per llimar les diferències entre les NIIF i els US GAAP. Així doncs, en un futur pròxim hi haurà més convergència entre les normes de comptabilitat europees i nord-americanes, facilitant la difícil tasca empresarial de les empreses que es troben dintre del marc de la globalització.

5. PROBLEMÀTICA COMPTABLE EN EL SECTOR DE LA CONSTRUCCIÓ

L'empresa constructora té unes característiques que la diferencien d'altres societats industrials perquè sovint el contracte de venda és anterior a la producció i el seu procés productiu abasta un període temporal que sol superar l'exercici econòmic; a més, sempre es té un cert grau d'incertesa sobre el preu final de l'obra. Cal també tenir present que l'empresa constructora du a terme alhora diferents obres en el temps i en l'espai i que sovint crea unions temporals d'empreses. L'empresa constructora també es caracteritza perquè delega treballs específics a altres empreses i, actualment, d'aquest sector és molt destacable la diversificació d'activitats (en el sector immobiliari i els serveis) i la internacionalització dels mercats (les empreses espanyoles cada vegada són més presents en tots els mercats exteriors). Amb tot, si les obres es fan per via de les UTE, els estats comptables dels participants se'n veuen afectats en els diferents exercicis econòmics, i aquests estats financers han d'informar sobre els treballs en curs a l'acabament de l'exercici, ja que tenen una significació important sobre l'activitat desenvolupada per l'empresa constructora participant en cada període. La tria del mètode de comptabilitat per valorar l'obra en curs incideix directament en el resultat comptable i en la situació patrimonial i fiscal de l'empresa constructora. Així doncs, la problemàtica derivada del reconeixement comptable dels ingressos en el sector de la construcció és un punt important que cal tractar.

S'admeten dos procediments per al reconeixement del resultat per obra executada: el mètode del percentatge de realització i el mètode del contracte acomplert. En el PSEC hi ha com a criteri preferent el mètode del percentatge de realització (en què els ingressos es reconeixen a mesura que l'obra progressa, i se'n dedueixen els costos que s'han tingut en l'execució de la part de l'obra realitzada) si es poden estimar raonablement ingressos i costos i no hi ha riscos anormals en el desenvolupament del projecte; en cas contrari, el PSEC procedeix a aplicar el mètode del contracte acomplert (que implica reconèixer l'ingrés a l'acabament de l'obra o

quan està substancialment acabada, que, segons l'adaptació sectorial de les empreses immobiliàries de l'any 1994, estableix un límit quantitatiu xifrat en el 80% dels costos de construcció, sense tenir en compte el valor del terreny).

El mètode del percentatge de realització és el més indicat per reflectir la imatge fidedigna i el compliment dels principis comptables (en especial el de correlació d'ingressos i despeses); l'altre mètode, del contracte acomplert, només es pot defensar en termes de prudència, a causa de l'existència d'incerteses significatives sobre la realització final del preu del contracte. Cal tenir present que en el PSEC el mètode del contracte acomplert es va introduir per la difusió que tenia i la seva simplicitat, tot i que és un mètode que l'IASB ha eliminat de la NIC 11.

Si se segueix el mètode del percentatge de realització, l'estimació dels ingressos de l'obra executada en l'exercici es pot fer:

- pel criteri de la relació valorada, o
- pel criteri del cost.

El primer criteri, el de la relació valorada, consisteix en la valoració de les unitats d'obra als preus establerts en el contracte. Aquest criteri és típicament espanyol i s'introdueix en el PSEC per elevar a norma una pràctica comptable generalitzada en les empreses constructores (Álvarez López i Carrasco Díaz, 2000, p. 422).

El segon criteri, el del cost, consisteix a aplicar un percentatge (costos incorreguts / costos totals) sobre els ingressos totals i és el criteri unànimement admès pels pronunciaments comptables nacionals i internacionals.

Un cop elegida una alternativa per a l'estimació dels ingressos i seguint el principi d'uniformitat, el PSEC indica que s'ha d'utilitzar per a totes les obres, norma que pot no ser adequada segons el caràcter singular de cada contracte i cada obra (Fernández Rodríguez i Garay González, 2003, p. 18).

A diferència del que passa en les empreses que operen en altres sectors d'activitat, en què els ingressos es reconeixen en el moment d'entrega del producte al client i aquest moment està clarament determinat, les empreses constructores han de reconèixer l'ingrés a mesura que es realitza la producció del bé que el genera, moment que no està clarament determinat. Per tot això, el sistema d'informació comptable en l'empresa constructora és fonamental i ha de complir les exigències d'elaboració dels estats financers i orientar per les decisions que cal prendre pels treballs en curs, més encara, quan l'obra es desenvolupa mitjançant la fórmula

d'una UTE. Així doncs, per trobar el resultat de l'obra en curs d'execució, cal tenir presents els ingressos i costos de l'obra en curs i els costos per la gestió.

Els **ingressos de l'obra en curs** que indica el PSEC quan se segueix el mètode del percentatge de realització es troben mitjançant el criteri del cost (acceptat per tots els organismes normalitzadors) i el de la relació valorada, comentats abans, i comparant els dos criteris es pot deduir:

- que els beneficis de cada període són diferents si se segueix un criteri o un altre;
- que amb la relació valorada no hi ha sintonia amb l'estat de realització de l'obra, i aquest argument és un dels fonamentals que justifica a escala internacional que el criteri de la relació valorada no sigui un mètode acceptat, perquè es considera que no és un procediment que reflecteixi el grau d'avanç;
- que els marges amb el criteri del cost mantenen més correspondència amb la porció d'obra executada en cada exercici.

En definitiva, el criteri de la relació valorada, en el cas espanyol, es fa servir molt per la falta de precisió en els projectes i la realització de l'obra al marge del projecte que s'ha de convalidar *a posteriori*, juntament amb l'aprovació de reformats complementaris. Per això el criteri de reconèixer l'ingrés a partir de l'obra realitzada als preus pactats és més estès, tot i no reflectir plenament el grau d'avanç.

Per les UTE, l'estimació d'ingressos més utilitzada actualment a Espanya és la relació valorada, encara que en la memòria de les empreses participants no es descriu clarament com es porta a terme l'aplicació del criteri.

En referència als **costos de l'obra en curs**, tant l'ICAC, l'AECA com l'IASB inclouen els costos específics i generals que es puguin distribuir entre els contractes; també incorporen els costos anteriors a la formalització del contracte i les despeses financeres, sempre que es meritin abans que les obres estiguin acabades, però no incorporen els costos d'investigació, administració i venda (encara que l'IASB admet la seva inclusió si el seu reembossament s'especifica en els contractes).

Els **costos per la gestió** engloben el sistema de comptabilitat de costos aplicat a l'activitat constructora, que en cas d'una UTE encara és més necessari per poder aplicar un criteri de repartiment de costos equilibrat entre els participants integrants. El model de *costos per operacions* representa un instrument de gestió útil per al procés de planificació i control dels costos de les obres que es desenvolupen mitjançant una associació temporal, però tot i que té avantatges importants, té com

a gran inconvenient la complexitat i el cost que suposa la seva implantació per a les diferents empreses membre de la unió. L'altre model és el de *costos a nivell global de l'obra*, que és més genèric i en determinats casos, per a obres de petites dimensions, és adequat. En les UTE una tasca important que cal fer és compatibilitzar les diferents comptabilitats de costos que tenen les empreses membre per poder tenir un bon control dels costos de l'obra.

5.1. La imatge fidel en el sector de la construcció i en les UTE

En el PSEC de l'any 1993 es pretenia donar unes pautes per elaborar informació comptable de manera homogènia i comparable i aconseguir més transparència informativa del sector de la construcció. Amb aquests anys de vigència s'han assolit tots dos objectius, però pel que fa a la informació comptable de les UTE que realitzen aquestes empreses constructores encara hi ha punts febles que cal destacar, per això en l'apartat següent es presenten els resultats d'una anàlisi realitzada en l'exercici 2002 a tot un seguit d'empreses constructores, per valorar si les UTE que hi ha en aquest sector reflecteixen la imatge fidel i segueixen la normativa comptable que disposa l'adaptació sectorial de les empreses constructores. Remarquem que hi ha autors que assenyalen que les UTE no han seguit de prop el tractament comptable del PSEC (Fernández Rodríguez i García González, 2003, p. 29).

6. ANÀLISI DELS ESTATS FINANCERS EN L'EXERCICI 2002 D'UN CONJUNT D'EMPRESSES CONSTRUCTORES QUE PARTICIPEN EN DIVERSES UTE

En una població de trenta empreses englobades majoritàriament en el SEOPAN⁵, i que incorpora totes les societats constructores que cotitzen a la borsa espanyola junt amb empreses líder en la indústria de la construcció, tant per la seva capacitat tecnològica com pel seu volum de negoci, i que executen la majoria d'obra civil i tota l'exportació espanyola, s'ha realitzat una anàlisi dels estats financers individuals en el període 2002-2004 per comprovar el seguiment que es fa del que pauta l'adaptació sectorial de les constructores i la informació que es dona de les UTE.

⁵ SEOPAN és l'associació d'empreses constructores espanyoles d'àmbit nacional. Es va fundar l'any 1957 i la producció de les seves empreses representa un 25% de la producció total del sector de la construcció. Aquestes empreses executen la major part de l'activitat del Ministeri de Foment i Medi Ambient i una part molt important de l'Administració general, de les comunitats autònomes i de les administracions locals.

La població objecte d'estudi és la següent:

- | | |
|---------------------------------------|---|
| 1. ACCIONA SA | 15. ELEC NOR SA |
| 2. ACS SA | 16. ECISA |
| 3. ASCAN SA | 17. FERROVIAL AGROMAN SA |
| 4. ACSA, AGBAR
CONSTRUCCIÓN SA | 18. FCC SA |
| 5. CAVOSA | 19. GUINOVART&OSHS SA |
| 6. CLEOP SA | 20. NECSO SA |
| 7. COMSA SA | 21. OSEPSA |
| 8. AMSA | 22. OHL SA |
| 9. CONSTRUCCIONS BOSCH-
PASCUAL SA | 23. PECSA |
| 10. COPROSA SA | 24. RODIO SA |
| 11. COPI SA SA | 25. SACYR SA |
| 12. CORSAN-CORVIAM SA | 26. SATO |
| 13. DETECSA | 27. TECSA |
| 14. DRAGADOS OBRAS Y
PROYECTOS SA | 28. TERRATEST TÉCNICAS
ESPECIALES SA |
| | 29. URBIS SA |
| | 30. VIAS SA |

En totes aquestes empreses, una de les activitats principals és la construcció, no obstant això, moltes han entrat en la diversificació de negocis i actuen en altres sectors com ara l'immobiliari i els serveis. També és destacable que totes aquestes empreses han realitzat i realitzen habitualment fusions i que en aquesta població s'han realitzat diverses UTE (concretament una mitjana de 76 unions temporals d'empreses a l'exercici 2002).

Entrant en l'anàlisi dels estats financers, **en primer lloc** es va passar un qüestionari a tota la població d'empreses, i de les informacions obtingudes es dedueix:

- Totes les empreses presenten la informació de les UTE integrada en el balanç de situació i en el compte de pèrdues i guanys, i la majoria d'empreses fan servir la integració proporcional, fet que comporta que les dades de les UTE s'hagin de detallar en la memòria (encara que aquestes dades són insuficients i disperses).
- La majoria d'empreses fan servir el mètode del percentatge de realització.
- Un 70% de la població fa servir la relació valorada, un 25% utilitza el criteri del cost i un 5% no deixa clar el criteri que fa servir. Ara bé, cap empresa descriu com aplica el criteri escollit amb la corresponent transparència informativa.
- En la majoria d'empreses consultades es fa un desglossament de les diferents provisions per a operacions de tràfic, però no s'explica com es fan

les dotacions i els riscos habitualment coberts són despeses per acabament d'obres i taxes d'obres en curs. Pel que fa a les UTE, sols un 8% de les empreses consultades dóna informació sobre les provisions que afecten a les UTE. En general, es pot concloure que no es fa una estimació exhaustiva de tots els riscos inherents a les obres.

- e. En general, les empreses consultades informen de l'obra executada pendent de certificar però no en els mateixos apartats de la memòria.
- f. La situació fiscal de les UTE només queda reflectida tal com ho disposa el PSEC en un 29% de les empreses de la població objecte d'estudi.
- g. Molt poques empreses diferencien la xifra de negocis segons el que pauta el PSEC entre contractista principal i subcontractista, i aquesta situació s'accentua encara més quan es tracta d'UTE.
- h. Pel que fa al desglossament de les garanties compromeses relatives a les UTE, tot i que la majoria d'empreses de la població indiquen l'import global dels avals, no ho detallen per a cada UTE i no donen tampoc el detall concret de l'import de les obres en curs, licitacions pendents i enumeració de cada aval.
- i. Només un 40% de la població presenta la informació de la cartera de clients com ho disposa el PSEC, i un 70% de les vendes tampoc es classifiquen com indica aquesta adaptació sectorial.
- j. En un annex a la memòria, o bé en diferents apartats de la pròpia memòria, on es detallen les UTE en què participa l'empresa, la informació no és homogènia pel que fa a denominació de les UTE, el percentatge de participació, la xifra global de negocis de l'UTE i l'obra contractada per cada UTE.
- k. En general, es pot concloure que hi ha una mancança informativa en els comptes anuals de les constructores pel que fa a les UTE; a més, la informació està dispersa en els diferents apartats de la memòria i en molts casos és insuficient.
- l. Per últim, és remarcable que les empreses de la població no indiquen cap estratègia a seguir pensant en els futurs canvis comptables derivats del seguiment de la normativa de l'IASB, i que l'esmentada normativa internacional en la NIC 11 no preveu el mètode del contracte acomplert i limita l'aplicació de la relació valorada a casos excepcionals.

Seguint amb l'anàlisi dels estats financers, **en segon lloc** es va fer una anàlisi de la situació financera a llarg termini, una anàlisi de la situació financera a curt termini i una anàlisi dinàmica, juntament amb l'anàlisi dels resultats, de la memòria, dels

informes d'auditoria i dels informes de gestió de la població d'empreses objecte d'estudi en el període assenyalat, i d'aquesta anàlisi es dedueix:

- a. Pel que fa a l'*anàlisi de la situació financera a llarg termini*, la majoria d'empreses presenten un actiu circulant superior a l'actiu fix i uns fons propis inferiors als fons aliens. Són empreses que tenen un fort endeutament, sobretot a curt termini, és a dir, tenen un endeutament de mala qualitat però tot i així aquest endeutament no perjudica la majoria d'empreses de la població, que presenten un favorable palanquejament financer. Una de les partides que destaca de l'immobilitzat són les inversions financeres permanents, fet que indica la participació en altres empreses destacades del sector de la construcció, i dintre de l'actiu circulant els deutors sol ser la massa patrimonial més important. Cal incidir en el fet que les provisions per a operacions de tràfic de l'exigible a curt termini tenen una escassa rellevància i suposen una cobertura insuficient dels riscos lligats al tràfic empresarial.
- b. En l'*anàlisi de la situació financera a curt termini* es pot apreciar que la majoria d'empreses tenen un fons de maniobra positiu i una solvència que no suposa problemes per al pagament dels deutes a curt termini. D'altra banda, el termini de cobrament és inferior al termini de pagament, fet que implica una situació financera a curt termini favorable tot i que cal comparar-ho amb el termini de crèdit concedit per l'empresa en qüestió.
- c. En l'*anàlisi dinàmica*, la majoria d'empreses presenten increments en la variació del capital circulant, increments dels resultats nets positius, increments en l'import net de la xifra de negocis, increments en la cartera de comandes, una important diversificació de les activitats i una creixent internacionalització dels mercats. En conjunt, aquestes dades indiquen unes bones previsions de futur i la continuïtat d'aquestes empreses, encara que en molts casos sigui per via de les diferents fusions que realitzen entre elles.
- d. Respecte de l'*anàlisi del compte de pèrdues i guanys*, es dedueix que els resultats individualitzats de cada UTE no es poden conèixer, ja que la informació es presenta agregada. Pel que fa a la xifra de negocis en general, incrementa, tant a escala nacional com internacional, i les rendibilitats econòmiques estan al voltant d'un 5%. En general, les vendes no es presenten com ho disposa el PSEC, i, pel que fa a la subcontractació, hi ha importants mancances informatives. D'altra banda, hi ha un augment important de les comandes i en molts casos aquestes comandes s'aconsegueixen per via de les UTE en què participen les empreses.
- e. En l'*anàlisi de la memòria* és on trobem els aspectes més específics de les UTE, i cal destacar: que en l'apartat de les normes de valoració no es descriu

com s'apliquen els diferents criteris comptables per imputar i estimar els ingressos, que habitualment són el percentatge de realització i la relació valorada; que en les provisions de passiu per a operacions de tràfic (que representen un petit percentatge del passiu circulant) no s'indica clarament com es fan les dotacions; que l'import de les existències és poc important, ja que la majoria d'empreses utilitzen el mètode del percentatge de realització; que per als crèdits comercials i per a la situació fiscal de les UTE no se segueix el PSEC; que per als avals no es detalla l'import per a cada UTE, sols l'import global; que en l'apartat d'ingressos i despeses no se segueix el PSEC i tampoc en l'apartat de la cartera de comandes. Es pot concloure que la informació de la memòria pel que fa a les UTE és insuficient i dispersa.

- f. Pel que fa als *informes d'auditoria* de la població d'empreses objecte d'estudi gairebé tots els informes presenten opinió favorable amb excepcions i no hi ha cap empresa de la població amb opinió denegada i amb opinió desfavorable. De les excepcions, cap no és conseqüència de les UTE. Per tant, dels informes d'auditoria d'aquesta població objecte d'estudi es dedueix que en un 90% els comptes anuals presentats per les empreses constructores són fidedignes i que l'anàlisi realitzada de les UTE és fidel.
- g. En els *informes de gestió* d'aquestes empreses de la població no hi ha cap referència a les UTE que han realitzat aquestes empreses, tot i que aquestes societats han participat en diferents UTE. Probablement seria convenient que en els informes de gestió es fes menció de les UTE en què l'empresa participa i també s'indiquessin les que es dissolen en cada exercici econòmic com a exposició fidel sobre l'evolució dels negocis i de la situació de l'entitat, objectiu de l'informe de gestió.
- h. De les UTE realitzades per la majoria d'empreses de la població cal destacar que cada exercici incrementa la constitució de noves UTE; també és destacable que la informació que es dona de les UTE és massa agregada en el balanç de situació i el compte de pèrdues i guanys; en canvi, en la memòria la informació és insuficient i dispersa, fet que suposa poca transparència informativa. Cal tenir present que el seguiment del que pauta el PSEC de les UTE no és gaire estricte per part de la majoria d'empreses de la població i que dels informes d'auditoria i de gestió no es dedueix cap informació de les UTE.

7. CONCLUSIONS

De la revisió realitzada de les UTE es poden deduir les conclusions següents pel que fa a la imatge fidel de la informació comptable d'aquestes associacions temporals en el sector de la construcció:

- Cal millorar notablement la informació comptable que es presenta de les UTE; per aquest motiu les UTE haurien de presentar uns estats financers propis seguint el que pautés la legislació mercantil i comptable i gaudint d'un reglament com el que pautava la Llei 18/1982 de les UTE. Per a això, la futura reforma comptable espanyola pot ser un moment adequat per portar a terme aquesta millora.
- La figura de l'UTE, consolidada en el sector de la construcció, seguirà essent una fórmula molt utilitzada per les empreses que realitzen obra pública, però cal millorar la responsabilitat derivada de l'UTE donant personalitat jurídica a aquesta figura, ja que així desenvoluparia la seva pròpia actuació com una unitat econòmica més amb totes les facultats i responsabilitats pròpies sotmeses als principis de control jurídics i comptables de tots els ens jurídics. Concretament, la responsabilitat derivada de l'UTE hauria de cobrir suficientment els riscos lligats al tràfic empresarial per via dels avals, provisions i informes de responsabilitat social heretats per les empreses membre de l'UTE.
- El control de les UTE hauria de millorar des d'un punt de vista analític, de responsabilitats i financer, per poder reflectir les operacions realitzades en comú i realitzar el procés liquidatori correctament.
- Les UTE han de preparar-se per a la futura reforma comptable ja que s'assimilen a la figura de les *joint ventures* que regula l'IASB en la NIC 31, "Informació financera d'empreses controlades conjuntament". A més, les UTE han de fer un seguiment més estricte del que pauta actualment l'adaptació sectorial de les empreses constructores, per tal de poder portar a terme els canvis comptables derivats de la reforma i seguir d'una manera més propera el que pauta la NIC 11, "Contractes de construcció".
- L'UTE no sols ha de fomentar el desenvolupament d'una construcció sinó també el desenvolupament de les noves tecnologies aplicades a la construcció, amb la consegüent informació en la memòria, per aconseguir una notable qualitat en les obres i una bona posició en el mercat competitiu.

BIBLIOGRAFIA

ÁLVAREZ LÓPEZ, J. M. C.; CARRASCO DÍAZ, D. (2000): *El cálculo del beneficio en las empresas constructoras. Métodos contables: soluciones y propuestas prácticas*. Centro de Estudios Financieros, Madrid.

ÁLVAREZ LÓPEZ, J.M.C.; CARRASCO DÍAZ, D.; LILLO CRIADO, J.L. (2003): “Los contratos de construcción en la normativa del IASB, Francia y España. En pro de la necesaria convergencia”, a *Estudios académicos de contabilidad*. Homenatge al professor J. Rivero Romero. Edicions Universitat de Múrcia, Múrcia.

FERNÁNDEZ RODRÍGUEZ, E.; GARAY GONZÁLEZ, J. A. (2003): “¿Cómo son las cuentas anuales de las constructoras tras diez años de vigencia del plan sectorial?”, a *Técnica Contable*, n. 655, p. 16-32.

Llei 196/1963, de 28 de desembre, sobre associacions i unions d'empreses (BOE, 31 de desembre de 1963; rect. BOE, 24 de gener de 1964).

Llei 18/1982, de 26 de maig, sobre règim fiscal d'agrupacions i unions temporals d'empreses i de societats de desenvolupament industrial regional (BOE, 9 de juny de 1982).

Llei 12/1991, de 29 d'abril, d'agrupacions d'interès econòmic (BOE, 30 d'abril de 1991).

Llei 46/2002, de 18 de desembre, sobre reforma parcial de l'impost de la renda de les persones físiques, l'impost de societats i l'impost de no residents (BOE, 19 de desembre de 2002).

Ordre ministerial, de 27 de gener de 1993, per la qual s'aprova l'adaptació del PGC a les empreses cosntructores (BOICAC, n.13, maig de 1993).

Ordre ministerial, de 28 de desembre de 1994, per la qual s'aprova l'adaptació del PGC a les empreses immobiliàries (BOICAC, n.20, març de 1995).

PÉREZ GUERRA, R. (2003): “La implantación de los IFRS en el sector de la construcción”, a *Estrategia Financiera*, n. 200, p. 65-68.

QUESADA SÁNCHEZ, F. J.; JIMÉNEZ MONTAÑÉS, M^a. A. (1996): “Tratamiento contable de las uniones temporales de empresa”, a *Partida Doble*, n. 66, p. 52-59.

QUESADA SÁNCHEZ, F. J . (1999): “Estudio contable de los riesgos y contingencias empresariales”, a *Técnica Contable*, n. 603, p. 160-168.

Reial decret legislatiu 1643/1990, de 20 de desembre, pel qual s'aprova el Pla general comptable (PGC), (BOE, n. 310, de 27 de desembre de 1990).

Reglament (CE) 1606/2002, de 19 de juliol de 2002, del Parlament europeu i del Consell relatiu a l'aplicació de les normes internacionals de comptabilitat (DOCE L 243 d'11 de setembre de 2002).

SÁNCHEZ FERNÁNDEZ DE VALDERRAMA, J. L.; VILLANUEVA GARCÍA, E.; GARCÍA MARTÍNEZ, F. (2003): "Efectos económicos de la implementación de las normas internacionales de contabilidad". Ponència presentada a la *IX Jornada de treball d'Anàlisi comptable*, ASEPUC, Elx, p. 35-101.

VALERO APARICIO, E.; MORENO ARTÉS, A. M^a. (2004): "La NIC 11: Contratos de Construcción", a *Partida Doble*, n. 151, p. 82-92.