



Las **UTE** en la **normativa contable española**

Referencia a las **NIC**

A través de este trabajo, el lector podrá constatar si la información contable que presentan las UTE es fidedigna y cuáles son los aspectos que deberían mejorarse. Entre ellos, la autora pone el acento en la responsabilidad, que se podría optimizar otorgándole personalidad jurídica propia a estas uniones temporales

La fórmula asociativa de la unión temporal de empresas (UTE) es muy utilizada en el mundo empresarial, pero es en el sector de la construcción donde han proliferado notablemente en los últimos años, a causa de una serie de ventajas, entre las que destacan: la necesaria especialización de las empresas implicadas; la rápida ejecución que requieren las obras; la independencia y autonomía jurídica de los participantes; la coordinación de las capacidades técnicas, operativas y financieras; la apertura a diferentes mercados; el riesgo compartido y la facilidad para conseguir licitaciones públicas.

La normativa contable referida a las UTE se encuentra en la adaptación sectorial de las empresas constructoras (PSEC) y es extensiva a todos los sectores de actividad. No obstante, en el sector de la construcción, se aprecia que la información requerida a las UTE no se ajusta con exactitud a lo dispuesto en el PSEC. Cabe indicar que el PSEC presenta la UTE como una entidad sin estados financieros propios, ya que son los participantes los que incorporan en sus estados contables la parte proporcional de activos, pasivos, ingresos y gastos según el porcentaje de participación. Además, la excesiva opcionalidad de métodos y criterios contables aplicables en el sector de la construcción desemboca en unas cuentas anuales difíciles de comprender, interpretar y comparar.

Otro tema a tratar con detalle es la responsabilidad de la UTE, ya que es *solidaria e ilimitada* y normalmente las empresas miembro responden limitadamente con sus aportaciones y, una vez finalizada la asociación temporal, las sociedades se pueden haber

disuelto, liquidado y extinguido; por lo que la responsabilidad de la UTE no queda suficientemente cubierta. El estudio realizado defiende la posición de dar personalidad jurídica propia a la UTE, que de esta manera desarrollaría su actuación como una unidad económica, con todas las facultades y responsabilidades propias y con unos estados financieros más transparentes, sometidos a los controles jurídicos y contables del resto de entes jurídicos.

Igualmente, resulta de interés el estudio comparativo entre las normas contables internacionales relacionadas con las UTE y las normas de la adaptación sectorial del PGC a las empresas constructoras, ya que en determinados aspectos no coinciden.

FICHA RESUMEN

Autora:

Núria Arimany Serrat

Título:

Las UTE en la normativa contable española. Referencia a las NIC

Fuente:

Partida Doble, núm. 187, páginas 60 a 71, abril 2007

Localización: PD 07.04.04**Resumen:**

Revisión actual de las Uniones Temporales de Empresas (UTE), con el objeto de constatar si la información contable que presentan las empresas asociadas mediante esta fórmula es fidedigna y cuál es su situación ante la reforma contable. La investigación consta de una parte teórica y una parte empírica.

La parte teórica define la unión temporal de empresas, sus características y objetivos, el origen histórico y la regulación contable, fiscal y jurídica que les afecta. Asimismo, se trata con especial relevancia la adaptación sectorial del PGC a las Empresas Constructoras (PSEC). Por otra parte, se analizan las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) relacionadas con las UTE. Finalmente, se comparan las normas contables españolas, internacionales y francesas referidas a los contratos de larga duración.

La parte empírica, resulta de un análisis de los estados financieros del periodo 2002-2004 de una población de treinta empresas constructoras que habitualmente realizan UTE, la mayoría de las mismas forman parte del SEOPAN (Asociación de Empresas Constructoras de ámbito nacional).

Descriptor ICAL:

Uniones temporales de empresas. Planes sectoriales. Plan General de Contabilidad. PGC. Normas internacionales de Contabilidad.

« El PSEC presenta la UTE como entidad sin estados financieros propios, los partícipes incorporan en su contabilidad la parte proporcional »»

Finalmente, se presentarán los resultados del análisis de los estados financieros de la población objeto de estudio en el período 2002-2004, a través de un examen de las respuestas recibidas mediante cuestionario y un estudio de la situación financiera a corto y largo plazo, junto con una observación de los resultados.

1. CONCEPTO, CARACTERÍSTICAS Y OBJETIVOS

La normativa⁽¹⁾ define las UTE como “*un sistema de colaboración entre empresarios por un tiempo cierto, determinado o indeterminado, para el desarrollo o ejecución de una obra, servicio o suministro tanto dentro como fuera de España*”, es pues un trabajo en común temporal, establecido mediante un contrato entre empresas que mantienen una independencia y autonomía jurídica, junto con otras ventajas indicadas anteriormente.

Actualmente, estas uniones temporales están proliferando en el sector de la construcción, pues esta cooperación permite a determinadas constructoras acceder a contratos para emprender importantes proyectos, complementando y coordinando sus capacidades técnicas, operativas y financieras. Además, en el sector de la construcción, la necesaria especialización de las empresas implicadas, la rapidez de ejecución y la posibilidad de que compañías de carácter privado puedan obtener contratos de obras públicas, justifica esta situación.

(1) Las uniones temporales de empresas (UTE) están reguladas por la Ley 18/1982, de 26 de mayo, modificada posteriormente por la Ley 12/1991, de 29 de abril, de agrupaciones de interés económico y por la Ley 46/2002 de reforma parcial del IRPF, del IS y del impuesto sobre la renta de no residentes.

Las **características más destacadas de las UTE** se detallan a continuación:

- Son entidades sin personalidad jurídica propia.
- Los partícipes pueden ser personas físicas o jurídicas que desarrollen una actividad empresarial, residentes o no en España.
- La duración de la unión temporal tiene que coincidir con el período de realización de la obra, servicio o suministro objeto de la UTE, con el límite máximo de 25 años y, excepcionalmente, de 50 años si son contratos públicos.
- Ha de tener un gerente único.
- Se constituye en escritura pública, fijándose en el acto constitutivo los porcentajes de participación en la UTE, la denominación y la obra a ejecutar.
- Puede acogerse a un régimen fiscal especial.
- La operativa contable de la unión temporal debe seguir lo dispuesto en la adaptación sectorial del PGC a las empresas constructoras, extensiva a otros sectores de actividad, presentando desagregada su contabilidad en las diferentes empresas partícipes.
- La UTE aplica los mismos criterios de valoración que utiliza la empresa miembro de más porcentaje de participación.

El origen histórico de las UTE se sitúa en el marco de los Planes de Desarrollo (medidas de política económica impulsadas en el año 1959 para regular y liberalizar la economía española), y es en la Ley 196/1963 *sobre asociaciones y uniones de empresas* donde se reguló por primera vez esta figura. Pero la regulación más importante al respecto se encuentra en la Ley 18/1982 *sobre régimen fiscal de agrupaciones y uniones temporales de empresas y de sociedades de desarrollo industrial regional*, modificada posteriormente por la Ley 12/1991 *de agrupaciones de interés económico* y la Ley 46/2002 *sobre reforma parcial del impuesto de la renta de las personas físicas, el impuesto de sociedades y el impuesto de no residentes*.

Desde sus orígenes era una figura con unos cimientos de política social por parte de la

Administración del Estado, para posibilitar que diferentes empresas no quedaran al margen de la ejecución de obras, servicios y suministros debido a su dimensión y siguieran en el sector con positivas repercusiones para el mercado laboral y el entorno socio-geográfico. Por otra parte, las administraciones que concedían las obras admitían que era mejor tratar y controlar con una sola entidad. Actualmente, estos cambios aún son válidos y es en el sector de la construcción y en la promoción inmobiliaria donde se refleja esta situación de manera idéntica a la de sus orígenes.

2. RÉGIMEN CONTABLE DE LAS UTE

El aún vigente Plan General de Contabilidad no detalla la contabilidad que deben seguir las UTE, es la adaptación sectorial del PGC a las empresas constructoras (PSEC) donde encontramos la primera referencia a la misma, probablemente por el desarrollo de estas uniones temporales en este sector de la construcción.

En el PSEC se indica que la UTE no tiene unos estados financieros propios, sino que son las empresas miembro las que incorporan en su sistema contable la contabilidad de estas uniones temporales según el porcentaje de participación. Asimismo, en esta adaptación sectorial aparecen recogidas las cuentas y definiciones contables relacionadas con estas entidades, se indican nuevos apartados en las cuentas anuales para acopiar la información de la empresa constructora al participar en una o diversas UTE y también se señalan las normas de valoración para llevar la contabilidad siguiendo el método de integración proporcional.

Una vez realizadas la integración, homogeneización y eliminación, la información contable se puede presentar integrada o bien diferenciando en cada partida los saldos de la UTE y de la empresa constructora. Concretamente, las normas de elaboración de las cuentas anuales indican que **las empresas que participan en una o diversas UTE han de presentar el balance de situación y la cuenta de pérdidas y ganancias de una de las dos formas:**

- **Diferenciando** en cada partida la cantidad correspondiente a la propia empresa y a la UTE.

- **Integrando** en cada partida las cantidades de las UTE en que se participa.

En el caso de escoger la segunda opción, en la memoria se deben detallar las cifras correspondientes a las UTE y especificar un conjunto de informaciones relacionadas con las mismas. Cabe señalar que no es frecuente la presentación separada, aunque brinda más información.

Las normas de elaboración de la **memoria** indican la **información que debe recoger** este documento contable respecto a las UTE:

- La situación fiscal de las UTE;
- Las garantías con terceros y otros pasivos contingentes;
- Las UTE en que se participa, los porcentajes de participación, los criterios de valoración utilizados, la cifra de negocios, las obras contratadas (nacionales y extranjeras) y la justificación correspondiente en caso de omisión de información;
- El detalle del procedimiento de la integración de las operaciones de las uniones temporales;
- Las cantidades correspondientes a las UTE en que se participa, en caso de presentar el balance de situación y la cuenta de pérdidas y ganancias integrada.

Por otra parte, en el PSEC se recogen también los diferentes métodos para reconocer los ingresos, principal problemática contable del sector de la construcción, ya que el proceso productivo supera el ejercicio económico y al final del mismo se debe informar de los trabajos en curso (puesto que tienen una importante repercusión sobre la actividad desarrollada en cada período). La elección del método contable para valorar la obra en curso incide directamente en el resultado contable del ejercicio y en la situación patrimonial y fiscal de la empresa constructora.

En el PSEC se admiten **dos métodos para reconocer el resultado de la obra ejecutada:**

- **El método del contrato cumplido**, que consiste en reconocer los ingresos en el momento en que el contrato está prácticamente acabado, deduciendo los costes.



- **El método del porcentaje de realización**, que consiste en reconocer los ingresos según el grado de terminación de la obra, deduciendo los costes de la parte de obra realizada.

El *método del contrato cumplido*, siguiendo el principio de prudencia, debería utilizarse en casos excepcionales cuando no existan los medios y el control necesarios para hacer estimaciones razonables de los presupuestos de los contratos y concurran también riesgos extraordinarios en el desarrollo del proyecto. Cabe destacar que este método se introdujo en el PSEC por la difusión y simplicidad contable, pero no es aceptado en la normativa internacional.

El *método del porcentaje de realización*, se adapta mejor al principio de correlación de ingresos y gastos y es el preferente según el PSEC, ya que es el más indicado para reflejar la imagen fiel. Aplicando este método para estimar los ingresos de la obra ejecutada se pueden seguir dos criterios:

- **El criterio del coste**, o
- **El criterio de la relación valorada**

El *criterio del coste*, consiste en aplicar un porcentaje (costes incurridos/costes totales) sobre los ingresos totales y es el criterio unánimemente admitido por los pronunciamientos nacionales e internacionales.

El *criterio de la relación valorada*, consiste en valorar las unidades de obra a los precios establecidos en el contrato. Este criterio es típicamente español y se introduce en el PSEC para elevar a norma una práctica contable generalizada en las empresas constructoras, tal como indican Álvarez López y Carrasco Díaz.⁽²⁾

Una vez elegido un criterio para la estimación de los ingresos, el PSEC indica que se debe utilizar para todas las obras según el principio de uniformidad.

Por todo ello, el sistema de información contable en la empresa constructora es fundamental, ya que a diferencia de otros sectores en que los ingresos se reconocen en el momento de entrega del producto al cliente, las empresas constructoras han de reconocerlos a medida que se realiza la producción y al final del ejercicio es preciso determinar el resultado de la obra en curso de ejecución. Para ello, es preciso conocer los ingresos y los costes de la obra en curso, así como los costes de gestión.

Respecto a los **ingresos de la obra en curso** que indica el PSEC, cuando se sigue el método del porcentaje de realización hay dos criterios que se pueden aplicar: el criterio del coste o el criterio de la relación valorada. De su comparación se deduce que:

- ✓ Los beneficios de cada período son diferentes según cada criterio.
- ✓ Con la relación valorada no hay sintonía con el estado de realización de la obra (por ello, a nivel internacional no se acepta, por no reflejar el grado de avance).
- ✓ Los márgenes con el criterio del coste se corresponden más con la porción de obra ejecutada en cada ejercicio.
- ✓ Llevando al extremo la relación valorada, la empresa podría descapitalizarse, en cambio con el criterio del coste no.

Aún así, el criterio de la relación valorada en el caso español se utiliza bastante por la falta de precisión de algunos proyectos y la realización de obras al margen del mismo, que se convalidan a posteriori junto con la aprobación de reformados complementarios, aunque no reflejen totalmente el grado de avance.

Respecto a los **costes de la obra en curso**, tanto el ICAC, como la AECA y el IASB, incluyen en los mismos los costes específicos que se puedan distribuir entre los contratos, los costes anteriores a la formalización del



(2) "El cálculo del beneficio en las empresas constructoras".

La información contable de las UTE sigue siendo poco transparente, dispersa e insuficiente

contrato y los gastos financieros devengados antes de que las obras estén acabadas, pero no se incorporan los gastos de investigación, administración y ventas (aunque el IASB los incluye cuando su reembolso se especifica en los contratos).

En cuanto a los **costes de gestión**, son especialmente importantes en el caso de las UTE, ya que el sistema de contabilidad de costes aplicado a la actividad constructora es necesario para poder aplicar un criterio de repartición de costes equilibrado entre los participantes integrantes. Además, en las uniones temporales se deben conciliar las diferentes contabilidades de gestión de las empresas asociadas para poder tener un buen control de los costes de la obra.

Cabe resaltar que desde el año de entrada en vigor del PSEC, las empresas constructoras han alcanzado el objetivo de la adaptación sectorial de presentar unos estados financieros más transparentes; aunque la información contable de las UTE sigue siendo poco transparente, dispersa e insuficiente.

3. NIC RELACIONADAS CON LAS UTE

La necesaria armonización contable lleva al estudio de las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF)⁽³⁾ directamente relacionadas con las UTE. Concretamente, algunas de las más destacadas son las siguientes:

- NIC 11 “Contratos de construcción”
- NIC 31 “Información financiera de empresas controladas conjuntamente”
- NIC 37 “Provisiones, activos contingentes y pasivos contingentes”

⁽³⁾ Hasta el 31/12/2001 el IASB (en ese momento ISAC) denominaba NIC (Normas Internacionales de Contabilidad) a sus pronunciamientos; a partir de la fecha 1/1/2002 pasaron a nombrarse NIIF (Normas Internacionales de Información Financiera).

⁽⁴⁾ En la NIC 11 se define el contrato de construcción como un contrato específicamente negociado para la fabricación de un activo o conjunto de activos que están íntimamente relacionados o que son interdependientes en cuanto al diseño, tecnología y función, o bien en relación con el destino o utilización. También se incluyen los contratos de prestación de servicios directamente relacionados con la construcción del activo, los contratos de demolición y rehabilitación de activos y los de restauración del entorno.

La **NIC 11 “Contratos de construcción”**, define⁽⁴⁾ y delimita el tratamiento contable de los ingresos y gastos relacionados con dichos contratos que, como se ha comentado, tienen una duración superior al ejercicio económico. La aplicación de esta norma puede realizarse de manera individualizada para los elementos comunes de un mismo contrato o también juntando diversos contratos individuales y tratándolos como uno único, siempre que se cumplan los requisitos que se detallan a continuación.

En un **contrato único**, se separa el tratamiento en diferentes activos cuando:

- Se reciben propuestas económicas diferentes para cada activo.
- Se negocia cada activo separadamente.
- Se identifican los ingresos y gastos de cada activo.

Un **grupo de contratos** se trata como un **contrato único** cuando:

- El grupo de contratos se negocia como un único paquete.
- Los contratos están tan relacionados que son parte de un único proyecto, con un margen de beneficios genérico para todos ellos.
- Los contratos se ejecutan simultáneamente o en una secuencia continua.

Respecto al reconocimiento de los ingresos y gastos, la NIC 11 no distingue entre contratos a corto plazo y a largo plazo, distingue entre **contratos a precio fijo** (cuando el contratista acuerda un precio fijo con cláusulas de revisión si aumentan los costes) y **contratos de margen sobre coste** (cuando se reembolsa al contratista los costes del contrato, más un porcentaje de estos o una cantidad fija).

Para la NIC 11, el **resultado de un contrato puede estimarse con fiabilidad** cuando se cumplan las siguientes condiciones:

a. Para contratos a precio fijo:

- Se estimen con certeza los ingresos totales, los costes de la obra y el grado de avance.
- Sea probable obtener beneficios derivados del contrato.
- Se puedan imputar los costes para compararlos con las estimaciones previstas.

b. Para contratos de margen sobre coste:

- Sea probable obtener beneficios del contrato.
- Los costes del contrato puedan identificarse y estimarse con suficiente precisión.

Cabe resaltar que la NIC 11 considera que si se pueden estimar los ingresos y gastos del contrato con fiabilidad, deben asignarse a la cuenta de Pérdidas y Ganancias según el porcentaje de realización. Si no se pueden estimar con suficiente fiabilidad, los ingresos se reconocerán si es probable la recuperación de los costes incurridos, mientras que los costes se reconocerán como gasto del ejercicio en el momento en que se incurren.

Este tratamiento de la normativa internacional es muy similar al de la normativa española de empresas constructoras. De todas formas, la regulación española determina que, si existen riesgos o incertidumbres significativas, se debe aplicar el método del contrato cumplido (los ingresos se reconocen cuando la obra está sustancialmente terminada y los costes se imputan como obra en curso); y este método no está permitido en la normativa internacional.

La norma también indica las informaciones que deben contener los estados financieros, como el importe de los ingresos ordinarios del ejercicio, los métodos utilizados para calcular los ingresos, los métodos para determinar el grado de realización del contrato en curso⁽⁵⁾, los saldos que deben figurar en las cuentas de clientes e informaciones de los activos y pasivos contingentes. A diferencia del PSEC, la NIC 11 no establece que sea necesario infor-

mar sobre la obra pendiente de realizar, los contratos pendientes de empezar, ni la cartera de pedidos por tipos de obras.

De esta norma es destacable el seguimiento del método del porcentaje de realización (en la NIC 11 el método del contrato cumplido no se reconoce); el reconocimiento de la segmentación y agrupación de contratos y el reconocimiento de los ingresos del contrato de construcción por el valor razonable si se puede medir fielmente.

La **NIC 31 "Información financiera de empresas controladas conjuntamente"**, detalla el tratamiento contable de las inversiones en negocios conjuntos y la información financiera a presentar sobre activos, pasivos, gastos e ingresos de estos negocios conjuntos en los estados financieros de los partícipes. Esta norma internacional recoge la política contable que se debe aplicar a los *joint ventures*, asimilables a las UTE (en las operaciones controladas conjuntamente y los activos controlados conjuntamente) y para este caso recomienda la consolidación proporcional, de manera que cada partícipe presenta unos estados financieros con la información de las UTE agregada o en partidas separadas.

Comparando la normativa española y la NIC 31, se detecta que el término de "*negocio conjunto*" no está contemplado en nuestra legislación, si bien se asimila a la empresa multigrupo que preferentemente aplica la consolidación proporcional. Cabe destacar que las UTE no son empresas multigrupo y en cambio reúnen las características básicas para ser consideradas negocios conjuntos. La Comisión del Libro Blanco de la Contabilidad considera que las UTE, aunque no están detalladas explícitamente, están recogidas implícitamente y al no ser sujetos contables independientes de los partícipes no está claro cuál debe ser el tratamiento contable de sus operaciones, por lo que se considera que debe responder al que actualmente está contemplado en la normativa española, es decir, que las operaciones realizadas por la UTE se recogen proporcionalmente en las cuentas del partícipe.

El objetivo de la **NIC 37 "Provisiones, activos contingentes y pasivos contingentes"**

(5) Las informaciones a detallar de los contratos en curso son: los beneficios y costes reconocidos hasta el momento, los anticipos recibidos y las retenciones en los pagos.

es regular la dotación de las provisiones de una forma más restrictiva que la actual normativa contable, ya que no se pueden contabilizar obligaciones futuras con una pequeña probabilidad de materializarse, y la valoración debe ser por el valor actual si el efecto financiero es importante. Por ello, las empresas constructoras deberán analizar las provisiones para indemnizaciones, para finalización de obra, para garantía de obra y para tasas, ya que no están recogidas explícitamente en la normativa internacional.

Cabe destacar que el sector de la construcción considera que la actual provisión para finalización de obra puede encajar dentro de las obligaciones probables constructivas. En la normativa española los activos contingentes no están regulados y los pasivos contingentes tienen un tratamiento menos desarrollado, por otra parte las provisiones para riesgos y gastos y las provisiones para otras operaciones de tráfico en la NIC 37 no están diferenciadas y en cambio en la regulación española se presentan por separado.

Por último, comparando los contratos de larga duración en la normativa internacional, en la normativa francesa y en la normativa española, tal como señalan Álvarez López, Carrasco Díaz y Lillo Criado⁽⁶⁾, se deduce que la regulación internacional y la gala son más parecidas, mientras que la española es la que presenta más diferencias. Por otra parte, es destacable que actualmente las NIC/NIIF muestran diferencias importantes respecto los US GAAP (principios contables aceptados en EUA emitidos por el FASB), pero estas diferencias son menores que antes de la revisión de muchas NIC, lo que indica una cierta aproximación entre el IASB y el FASB. Así, en un futuro próximo existirá más convergencia entre las normas de contabilidad europea y las norteamericanas, facilitando la difícil tarea empresarial en el marco de la globalización.

4. RÉGIMEN JURÍDICO MERCANTIL Y FISCAL DE LAS UTE

La regulación referida a las UTE indica que es una figura comercial de tipo asociativo de la que no emana una personalidad jurídica nueva y que sus miembros, empresarios sociales o in-

dividuales, residentes o no en España, tienen por objetivo ejecutar una obra, servicio o suministro concreto, gestionado por un gerente único con la duración que tenga la obra objeto de la unión temporal y con un régimen tributario específico. Por otra parte, hay que destacar que la UTE presenta importantes diferencias respecto a las agrupaciones de interés económico, las cuentas en participación y las sociedades de empresas.

Respecto a la normativa internacional, estas uniones temporales se asimilan a los *joint ventures* denominados "activos controlados conjuntamente" u "operaciones controladas conjuntamente", que regula el IASB en la NIC 31 "Información financiera de empresas controladas conjuntamente". Es destacable que en España la normativa contable que regula las operaciones de negocios conjuntos no se ha desarrollado, sólo encontramos lo que pauta para la UTE la adaptación sectorial del PGC a las empresas constructoras y la de las empresas inmobiliarias.

4.1 Normativa fiscal en las UTE

Fiscalmente, las UTE inscritas en el Registro especial del Ministerio de Economía y Hacienda tienen un régimen fiscal especial, que afecta al Impuesto sobre Sociedades (IS), al Impuesto de Transmisiones Patrimoniales (ITP), al Impuesto de Actos Jurídicos Documentados (AJD) y al Impuesto de Actividades Económicas (IAE).

Respecto al IS, se sigue la transparencia fiscal; para los impuestos de ITP y AJD las operaciones de constitución, ampliación, reducción, disolución y liquidación están



(6) "Los contratos de construcción en la normativa del IASB, Francia y España. En pro de la necesaria convergencia".

« Se propone dar a la UTE personalidad jurídica, para desarrollar su actividad como una unidad económica, con todas sus facultades y responsabilidades »»

exentas; y respecto al IAE, las UTE se dan de alta sin pagar ninguna cuota, pues presentan una tributación más sencilla que el resto de sociedades mercantiles existentes, para que este tipo de entidades no presenten una doble imposición.

Cabe remarcar que el objetivo de la UTE es económico, no fiscalizador, y que además se trata de poner facilidades a este tipo de asociaciones no sólo para fomentar el desarrollo de construcciones, sino también para incentivar el desarrollo de nuevas tecnologías aplicadas a la construcción, con el amparo de un cuerpo legislativo que suponga unas ventajas fiscales, para que las empresas tengan interés en asociarse para situarse mejor en el mercado competitivo. Se trata de facilitar la colaboración entre partícipes para apostar hacia un futuro con innovación, precios competitivos y alta calidad.

4.2 La responsabilidad

La legislación de las UTE señala que la responsabilidad es solidaria e ilimitada, por tanto los miembros de una UTE responden solidariamente e ilimitadamente de las obligaciones de cualquier tipo que se asuman delante de terceros, pero los partícipes, al ser normalmente sociedades anónimas y sociedades limitadas, responden únicamente con las aportaciones a la sociedad mercantil y es en este punto donde se abren importantes interrogantes, como por ejemplo:

1. ¿Si las sociedades anónimas miembros de una UTE no pueden hacer frente a los pasivos exigibles de la unión temporal con su patrimonio social, hasta dónde llega la responsabilidad solidaria e ilimitada que pauta la ley?

2. ¿Qué garantías reales tienen los proveedores de una UTE?
3. ¿Los socios miembros de sociedades mercantiles integrantes de la UTE tienen algún tipo de responsabilidad diferente a la que se limita a sus aportaciones?
4. ¿Con la nueva ley concursal, en situaciones de insolvencia de las empresas cómo responde esta unión?

Para dar respuesta a estas preguntas, seguramente las UTE tendrían que constituir importantes provisiones que perduraran mientras la responsabilidad inherente a la obra permaneciese. Además, en la actualidad, las diferentes provisiones para operaciones de tráfico y para responsabilidades en las empresas constructoras son partidas de escasa importancia, lo que supone la insuficiente cobertura de los riesgos ligados al tráfico empresarial. Por tanto, las UTE tienen que reconocer provisiones para riesgos y gastos con el objetivo de presentar una fiel información contable y cuando llega a su disolución, durante un periodo de garantía, las empresas miembro deben responder solidariamente de las garantías indicadas en el contrato de obra.

Por otra parte, también serían necesarios unos controles de calidad y de costes estrictos para poder hacer una buena cuantificación de estas provisiones y unas revisiones periódicas de las mismas. En los estados contables de estas entidades las provisiones para responsabilidades siempre tendrían que estar presentes. Por ello, se propone dar a la UTE personalidad jurídica, dadas las dificultades operativas jurídico-mercantiles. De esta manera, la unión temporal desarrollaría su propia actuación como una unidad económica, con todas las facultades y responsabilidades propias.

La razón de esta proposición es el hecho de que si se ha querido crear la seguridad de una responsabilidad ilimitada, que después indirectamente se está limitando con la responsabilidad de los partícipes, se puede admitir que la UTE tenga una personalidad jurídica propia sometida a los principios de control jurídicos y contables. Además, podría presentar unos estados financieros propios, con informaciones añadidas referentes a la responsabilidad social derivada de sus actuaciones y así se daría una información más clara y detallada de esta asociación.

5. ANÁLISIS DE LOS ESTADOS FINANCIEROS DEL PERÍODO 2002-2004

En una población de treinta empresas, englobadas mayoritariamente en el SEOPAN⁽⁷⁾, que incorpora todas las sociedades constructoras que cotizan en la bolsa española, junto con empresas líder en la industria de la construcción y que ejecutan la mayoría de obra civil y toda la exportación española, se ha realizado un análisis de los estados financieros individuales en el período 2002-2004, con el objetivo de comprobar el seguimiento de lo que dispone el PSEC y la información de las UTE.

En todas estas empresas una de las actividades principales es la construcción, no obstante, muchas han entrado en la diversificación de negocios y actúan en otros sectores, como el inmobiliario y los servicios realizando diversas UTE.

Entrando en el **análisis de los estados financieros**, en **primer lugar** se envió a toda la población un **cuestionario referido a aspectos contables del PSEC** que afectan directamente a las UTE, y de las informaciones obtenidas se dedujo:

- Todas las empresas presentan la información de las UTE integrada en el balance de situación y en la cuenta de pérdidas y ganancias, y la mayoría utiliza la integración proporcional; por ello, en la memoria se debe cumplimentar la información de las UTE (que resulta ser insuficiente y dispersa).
- La mayoría de las empresas de la población utilizan el método del porcentaje de realización, estimando los ingresos mediante la relación valorada más que por el criterio del coste, pero no se detalla en la memoria cómo se aplican estos criterios.
- La mayoría de empresas consultadas presentan las provisiones por operaciones de tráfico, y los riesgos habitualmente cubiertos son los gastos para finalización de obras y las tasas de obras en curso, pero no se detalla cómo se realizan las dotacio-

nes correspondientes. Respecto a las UTE, sólo un 8% de las empresas indican la información de las provisiones que afectan a las mismas.

- En general, las empresas consultadas informan de la obra ejecutada pendiente de certificar, pero no en los mismos apartados de la memoria.
- La situación fiscal de las UTE, tal como pauta el PSEC, es reflejada por el 29% de la población objeto de estudio.
- Muy pocas empresas diferencian la cifra de negocios entre contratista principal y subcontratista, y esta situación se acentúa cuando son UTE.
- La mayoría de empresas de la población indican el importe global de los avales, pero no lo detallan para cada UTE y tampoco dan el importe de las obras en curso, y las licitaciones pendientes.
- Sólo un 40% de la población presenta la información de la cartera de clientes como indica el PSEC.
- Un 70% de la población no clasifica las ventas como dispone el PSEC.
- La información de las UTE en la memoria no es homogénea respecto a la denominación de la UTE, el porcentaje de participación, la cifra global de negocios de la unión temporal y la obra contratada para cada UTE.
- En general, se puede concluir que existe una falta de información respecto a las UTE en las cuentas anuales de las empresas constructoras, además la insuficiente información está dispersa en los diferentes apartados de la memoria.

Siguiendo con el **análisis de los estados financieros**, en **segundo lugar** se realizó un estudio de la **situación financiera a corto y largo plazo**, así como de los **resultados** de la población. Se examinaron también los diferentes informes de auditoría e informes de gestión de las empresas objeto de estudio. Se obtuvieron los siguientes resultados:

- Análisis de la situación financiera a corto plazo:** se comprueba que la mayoría de empresas presentan un fondo de maniobra po-

(7) El SEOPAN es la asociación española de empresas constructoras de ámbito nacional, fundada en 1957 y cuyas empresas ejecutan la mayor parte de la actividad del Ministerio de Fomento y de Medio Ambiente y una parte muy importante de la Administración General, de las Comunidades Autónomas y de las Administraciones Locales.

sitivo y una solvencia que no supone problemas para pagar las deudas a corto plazo. Por otra parte, el término de cobro es inferior al término de pago, lo que implica una situación financiera a corto plazo favorable, aunque debe ser comparada con el término de crédito concedido por cada empresa.

b. Análisis de la situación financiera a largo plazo: la mayoría de las empresas presenta un activo circulante que supera al activo fijo y unos fondos propios inferiores a los fondos ajenos. En general, son empresas que tienen un importante endeudamiento y de mala calidad, ya que las deudas a corto plazo superan a las deudas a largo plazo, pero aún así, este endeudamiento no perjudica a la mayoría de empresas de la población, que presentan un favorable apalancamiento financiero. Una de las partidas que destaca de su inmovilizado son las inversiones financieras permanentes, lo que indica la participación en otras empresas destacadas del sector de la construcción, y dentro del activo circulante la partida de deudores suele ser la masa patrimonial más importante. Es importante resaltar que las provisiones por operaciones de tráfico del pasivo circulante tienen una escasa relevancia. Por otra parte, el análisis dinámico indica que la mayoría de empresas presentan incrementos en la variación del capital circulan-

te, en los resultados netos positivos, en el importe neto de la cifra de negocios, en la cartera de pedidos, una importante diversificación de las actividades y una creciente internacionalización de los mercados.

c. Análisis de los resultados: se deduce que los resultados individualizados de cada UTE no se pueden conocer, pues la información se presenta agregada. Referente a la cifra de negocios, en general incrementa tanto a escala nacional como internacional. En general, en los estados financieros las ventas no se presentan como dispone el PSEC, y referente a la subcontratación hay importantes vacíos informativos. Por otra parte, hay un importante incremento de los pedidos y en muchos casos se consiguen mediante la unión temporal de estas empresas.

d. Análisis de la memoria: es donde se encuentran los aspectos más específicos de las UTE y cabe destacar que, en el apartado de las normas de valoración, no se describe cómo se aplican los diferentes criterios contables para imputar y estimar los ingresos (que habitualmente son el método del porcentaje de realización y de la relación valorada); en las provisiones por operaciones de tráfico (que son un pequeño porcentaje del pasivo circulante) no se indica cómo se dotan las provisiones; las existencias tienen poco peso en el activo, ya que la mayoría de empresas utiliza el método del porcentaje de realización; para los créditos comerciales, la situación fiscal, la cartera de pedidos y los ingresos y gastos no se sigue lo que dispone el PSEC y que no se detalla el importe de los avales para cada UTE. Por ello, se puede concluir que la información de la memoria respecto a las UTE es insuficiente y dispersa.

e. Informes de auditoría: se puede apreciar que casi todos los informes presentan opinión favorable con salvedades y no hay ninguna empresa de la población con opinión denegada, ni con opinión desfavorable. De las salvedades, ninguna es consecuencia de las UTE. Por tanto, de los informes de auditoría de esta población objeto de estudio se deduce que en un 90% las cuentas anuales individuales presentadas por las empresas constructoras son fidedignas y el análisis realizado es verídico.

●●● CUADRO 1

POBLACIÓN OBJETO DE ESTUDIO

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

- f. **Informes de gestión:** no hay ninguna referencia a las uniones temporales constituidas y en cambio las empresas de la población han realizado diversas UTE en cada ejercicio. Probablemente, sería conveniente que en los informes de gestión se hiciera mención de las UTE en que participa la empresa y su disolución, como fiel exposición sobre la evolución de los negocios y de la situación de la entidad, objetivo del informe de gestión.
- g. De las UTE realizadas por la mayoría de empresas de la población, es destacable que en cada ejercicio se constituyen más uniones temporales y que la información contable de las mismas en el balance de situación y en la cuenta de pérdidas y ganancias es demasiado agregada, en cambio en la memoria, aunque hay más información, es insuficiente, dispersa y repetida en diferentes apartados de este documento contable, lo que supone poca transparencia informativa. Por otra parte, el seguimiento del PSEC por parte de las UTE no es muy estricto.

6. CONCLUSIONES

De la revisión realizada sobre la imagen fiel que presentan las UTE, y su situación de cara a la reforma contable en marcha, se puede deducir:

- La información contable de las UTE debe mejorar notablemente. Para ello, tendrían que presentar unos estados financieros propios, de acuerdo con la legislación contable, siguiendo un reglamento específico como el que pautaba la Ley 18/1982 de las UTE.

- La figura de la UTE, consolidada en el sector de la construcción, seguirá siendo muy utilizada por las empresas que realizan obra pública, pero debe mejorarse la responsabilidad derivada de esta unión temporal, otorgándole personalidad jurídica propia, que le permita desarrollar su actuación como una unidad económica más, con todas las facultades y responsabilidades que ello implica, sometidas a los principios de control jurídicos y contables de todos los entes jurídicos. Concretamente, la responsabilidad de la UTE tendría que cubrir suficientemente los riesgos relacionados con el tráfico empresarial, mediante avales, provisiones e informes de responsabilidad social heredados por sus empresas miembro.
- El control de las UTE debería mejorar desde el punto de vista analítico, de responsabilidades y financiero, para poder reflejar las operaciones realizadas en común y realizar la liquidación correctamente.
- Las UTE tienen que tener presente la futura reforma contable, ya que son negocios similares a los *joint ventures*, que regula el IASB en la NIC 31 "Información financiera de empresas controladas conjuntamente". Además, deben seguir más estrictamente lo dispuesto en la adaptación sectorial de las empresas constructoras, para poder acometer mejor los cambios derivados de la reforma contable y el seguimiento de las normas internacionales de información financiera. *



BIBLIOGRAFÍA

- 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,* Estudios académicos de contabilidad. Universidad de Murcia.
- Arimany, N. (2004):** Tesis doctoral sobre el análisis contable de las Uniones Temporales de Empresas (UTE). Universidad de Barcelona.
- ACCID (2003):** *Comprender las normas internacionales de contabilidad, Gestión 2000,* Barcelona.
- ACCID (2004):** *NIC/NIFF, Gestión 2000,* Barcelona.
- Fernández Rodríguez, E.; Garay González, J. A. (2003):** *¿Cómo son las cuentas anuales de las constructoras tras diez años de vigencia del plan sectorial?,* Técnica Contable, n. 655.
- Perramon, J. (2005):** *NIC/NIFF: Diferencias con la normativa contable española,* Gestión 2000, Barcelona.
- Reglamento (CE) 1606/2002,** de 19 de julio de 2002 del Parlamento europeo y del Consejo relativo a la aplicación de las normas internacionales de contabilidad.