

CAPÍTOL 4: PROBLEMÀTICA COMPTABLE EN EL SECTOR DE LA CONSTRUCCIÓ

4.1 Característiques del sector de la construcció

4.1.1 Característiques i evolució de l'empresa constructora

4.1.2 Especial referència a les normes internacionals d'informació financera que afecten a les empreses constructores

4.1.3 Perspectives de futur en el sector de la construcció

4.2 Principis comptables en el sector de la construcció i en les UTE

4.2.1 Els principis comptables i les normes internacionals de l'IASB

4.2.2 Comentari final dels principis comptables en el sector de la construcció i en les UTE

4.3 Reconeixement comptable dels ingressos

4.3.1 Els costos de l'obra en curs

4.3.1.1 Valoració dels costos de l'obra en curs per part dels diferents organismes normalitzadors

4.3.2 Els costos per la gestió

4.3.3 Ingressos de l'obra en curs

4.3.3.1 Estimació dels ingressos corresponents a l'obra en curs segons els organismes normalitzadors

4.4 Obres realitzades a l'exterior

4.5 Aspectes formals dels comptes anuals de les empreses constructores que participen en una UTE

4.5.1 Aspectes relacionats amb el balanç de situació

4.5.2 Aspectes relacionats amb el compte de pèrdues i guanys

4.5.3 Aspectes relacionats amb la memòria

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

4.7 Contractes de construcció en la normativa internacional, en la normativa francesa i en la normativa espanyola

4.8 Conciliació NIC/NIIF & US GAAP

4.9 Les NIIF i els negocis conjunts

4.1 CARACTERÍSTIQUES DEL SECTOR DE LA CONSTRUCCIÓ

El sector de la construcció i les indústries directament relacionades amb aquest sector tenen un pes específic important en l'economia tant europea com espanyola.³⁸

A **Europa**, el sector de la construcció i les seves indústries genera entre el 10 i el 12% del producte interior brut (PIB) i representa a l'entorn del 25% del total de la indústria manufacturera, que ocupa uns 30 milions de persones en 2,7 milions d'empreses, de les quals un 97% tenen menys de 20 treballadors (Pérez, 1999). La tendència general és de poca inversió en recerca i desenvolupament tecnològic.

A **Espanya**, la xifra de producció del sector de la construcció va assolir els 11,3 bilions de pessetes l'any 1998 (SEOPAN³⁹, 1999), la qual cosa representava al voltant del 8% del PIB i el 62,8% de la formació bruta de capital fix i suposava el 10% de la població total ocupada durant l'any 1998. L'any 2001, el sector de la construcció representava el 8,3% del PIB, un 57,6% de la formació bruta de capital fix i un 11,4% de la població laboral del país (SEOPAN, 2002). L'any 2002, l'activitat va representar un 8,6% del PIB, un 59,1% de la formació bruta de capital fix i va ocupar l'11,8% de la població laboral nacional. Concretament, l'any 2002 la construcció va créixer 2,6 punts percentuals més que l'economia nacional. Va ser el sector més dinàmic dels bàsics. L'any 2002 el conjunt del sector va créixer un 4,6%. Per subsectors, l'edificació residencial va representar el 31%, l'edificació no residencial va representar un 18%, la rehabilitació i manteniment d'edificis va representar el 25% i l'obra civil, un 26%. En conjunt, l'edificació va créixer per sobre d'un 3% i l'obra civil, un 9%. Per cinquè any consecutiu l'evolució de tots els subsectors

³⁸ Informació obtinguda del *Reports de la recerca a Catalunya d'Enginyeria Civil i d'enginyeria de la Construcció*, Aguado, A., Carrera, J., Mañà, F., Oñate, E. i Robusté, F. Barcelona, 2000.

³⁹ SEOPAN és l'Associació d'Empreses Constructores Espanyoles d'àmbit nacional. Es va fundar el 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.

va ser positiva (SEOPAN, 2003). D'altra banda, l'any 2003 la producció en aquest sector representava el 17,7% del PIB i un 59,4% de la formació bruta de capital fix, és a dir, va créixer un 3,9% sobre l'exercici anterior amb gairebé dos milions de treballadors.

Aquesta situació exposada dels diferents exercicis constata que el sector de la construcció és un sector clau de l'economia espanyola. Es pot dir que la influència del sector en l'economia nacional té dos factors fonamentals:

- a. L'efecte multiplicador sobre la resta de l'activitat econòmica (cada 6.000 euros produïts en construcció generen activitat en altres sectors per un import del 50% i cada 600.000 euros gastats en construcció suposen deu feines directes i sis més d'indirectes).
- b. La capacitat generadora d'ocupació.

Tot això fa d'aquest sector un puntal pel que fa a l'economia del país. Un exemple il·lustratiu n'és el fet que els cicles econòmics es consoliden quan van acompanyats d'una gran activitat en el sector de la construcció.

En aquest sector les grans empreses són les dominants, però també s'ha de destacar que hi ha moltes petites i mitjanes empreses (PIME) al voltant d'aquestes grans empreses que generen una part important de l'ocupació i la producció. Amb dades concretes, un 98,5% són petites empreses, la qual cosa no facilita les polítiques de recerca i desenvolupament, de manera que el nivell d'innovació és baix.

El mercat principal és el nacional, tot i que cada vegada s'incrementa més l'activitat a l'exterior -amb un increment de la facturació per aquest concepte. L'any 2002 la participació del sector en l'economia nacional va ser d'un 12% pel que fa als ocupats laboralment en el sector de la construcció. D'altra banda, el repartiment per mercats de les empreses espanyoles a l'exterior en aquests últims anys ha estat de mitjana el que es mostra en la taula següent:

Amèrica Llatina	36%
Europa	46%
Àsia	8%
Àfrica	7,25%
Orient mitjà	2,25%
Nord-amèrica	0,5%

L'efecte multiplicador del sector exterior sobre el PIB és d'un 1,34.

La demanda del sector públic en el sector de la construcció és considerable, aproximadament un 23% de la inversió, tot i que la major part d'aquesta inversió pública va destinada a obra civil, ja que l'edificació és més pròpia del sector privat (Aguado i Cancela, 1999) i és aquí on més empreses fan el treball contractat via UTE. La demanda del sector privat representa el 77% restant.

A **Catalunya**, el sector té registrades 22.500 empreses, que, tot i moure aproximadament un 10% del producte interior brut, no té tampoc tradició d'invertir en recerca. És un sector molt més preocupat per l'evolució de l'economia i pels problemes de finançament.

4.1.1 Característiques i evolució de l'empresa constructora

L'empresa constructora té unes característiques que la diferencien d'altres societats industrials perquè sovint el contracte de venda és anterior a la producció. D'altra banda, 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 es caracteritza també perquè delega treballs específics a altres empreses.

El comportament dels indicadors tradicionals de l'activitat de la construcció ha experimentat un creixement. Així, doncs, l'any 2002 el *consum de ciment* va registrar un creixement del 4,5%, i la *població ocupada* va incrementar un 5,6% (en termes d'afiliació a la seguretat social). Les causes principals que expliquen l'evolució de l'activitat en el sector de la construcció l'any 2002 són, entre d'altres:

- L'inici de nous habitatges, a causa bàsicament dels reduïts nivells dels tipus d'interès, la creixent demanda dels no residents i la consideració de l'habitatge com a valor refugi davant d'altres inversions alternatives.
- El creixement de la promoció pública -que és on més UTE es creen-, ja que l'any 2002 despunta considerablement respecte de l'any 2001.
- L'evolució positiva de l'obra civil a causa de la creixent demanda del sector públic. L'any 2002 es van incrementar les licitacions públiques sobretot per l'impuls de les administracions territorials (especialment les autonòmiques). Concretament, la licitació pública de l'any 2002 multiplica quasi per tres la de l'any 1995.

Actualment, les empreses constructores espanyoles estan immerses en un procés de diversificació per poder mitigar el perfil cíclic del sector de la construcció, tant en empreses grans com petites. Aquesta diversificació ha provocat que aquestes empreses estiguessin presents en altres tipus de negocis⁴⁰ -que representen un 40% de la xifra de negocis agregada de les grans constructores-, com ara activitats relacionades amb la gestió de contractes a llarg termini, manteniment o serveis urbans. D'altra banda, la internacionalització ha estat també una via triada per les constructores per reduir l'exposició al risc del cicle constructor nacional; avui l'activitat internacional representa entre un 15-20% dels ingressos totals. Aquesta internacionalització no només ha estat duta

⁴⁰ Aguado, Carrera, Mañà, Oñate, Robusté, 2000.

a terme en la construcció pròpiament dita, sinó també en els serveis de sanejament d'aigües, concessions d'autopistes, etc., que realitzen les grans empreses constructores.

Amb aquesta diversificació i internacionalització dutes a terme pels grans grups constructors que operen en diferents països s'han fet presents els canvis de polítiques comptables i la implantació de noves normes en un complex entorn multinacional. Així doncs, es fa necessari l'estudi de les normes internacionals d'informació financera (NIIF)⁴¹ que afecten a les empreses constructores. Amb aquesta premissa, el canvi amb impacte comptable més significatiu derivat de l'aplicació de les NIIF pel que fa a l'empresa constructora és segurament obligar al reconeixement de resultats, d'acord amb el criteri del grau d'avanç econòmic de la totalitat del projecte en lloc del grau d'avanç per unitats d'obra permès per la normativa espanyola. Aquests mètodes generalment proporcionen resultats equivalents quan les unitats d'obra són clarament homogènies, però els resultats s'allunyen quan no és així.

En general, les normes internacionals d'informació financera estan pensades per:

- donar informació rellevant a l'inversor en general;
- presentar més rigidesa per l'activació de despeses;
- tenir més dificultats per dotar provisions;
- exigir més desglossament de la informació;
- allunyar-se del cost històric i apropar-se al valor raonable.

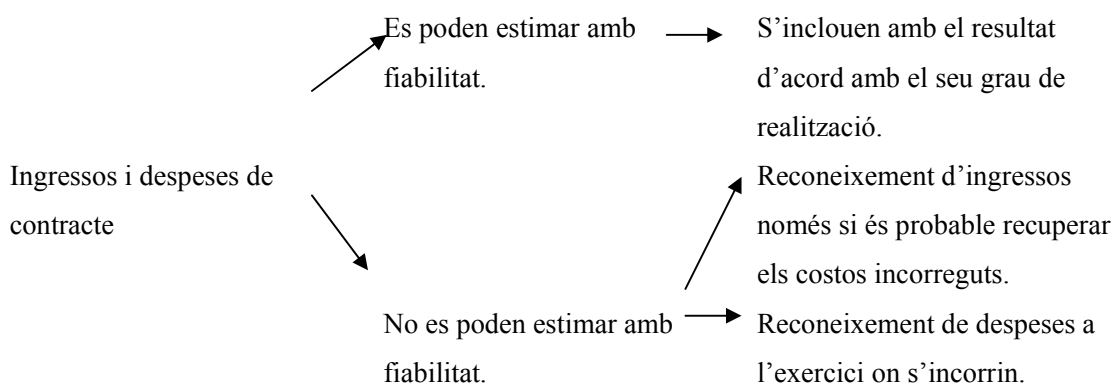
Així doncs, amb les NIIF els resultats dels grans grups constructors previsiblement presentaran més volatilitat i hauran de donar més informació.

⁴¹Fins al 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).

4.1.2 Especial referència a les normes internacionals d'informació financera que afecten a les empreses constructores

Una part molt significativa de l'activitat que fan les empreses constructores està afectada per la Llei de contractes de l'Estat⁴², que marca com s'ha de desenvolupar la major part de l'activitat d'obra civil de les empreses constructores i difícilment en molts moments encaixa amb les NIIF, ja que les normes comptables espanyoles en general han estat preparades considerant els aspectes legals específics d'aquestes activitats estrictament. A més, la normativa comptable espanyola té moltes adaptacions sectorials i, en canvi, a escala internacional no es fixen tant en una diferenciació sectorial sinó que estableixen diferències segons la transacció i no el sector. Per tot això, hi ha destacades diferències entre les normes comptables espanyoles i la normativa internacional pel que fa a les empreses constructores.

Concretament, la **NIC 11**, “Contractes de construcció”, estableix que quan el resultat d'un contracte de construcció pot estimar-se amb prou fiabilitat, els ingressos i les despeses que hi estan associats s'han de reconèixer a la data de tancament del balanç d'acord amb el seu grau de realització. Un esquema d'aquesta NIC 11 per al reconeixement d'ingressos i despeses és el següent:



⁴² Reial decret legislatiu 2/2000, de 16 de juny, pel qual s'aprova el text refós de la Llei de contractes de les administracions públiques.

D'aquesta norma internacional cal destacar tres aspectes:

- la fiabilitat,
- el grau de realització, i
- la informació que s'ha d'incloure en els estats financers.

Pel que fa a la **fiabilitat**, la norma indica que, en general, les estimacions es consideren fiables si el contracte de construcció conté:

- drets de disposició d'ambdues parts sobre l'actiu que s'ha de construir,
- una contrapartida a satisfer, i
- forma i terminis de pagament.

En *contractes a preu fix*, la fiabilitat és deguda al fet que se'n pot quantificar i mesurar perfectament el seu grau de realització en la data de tancament del balanç de situació.

En *contractes de marge sobre cost*, els ingressos i les despeses es poden estimar de manera fiable si els costos són quantificables i és probable que l'empresa obtingui beneficis del contracte de construcció.

En *contractes de construcció*, en què ingressos i despeses no es puguin estimar de manera fiable, els ingressos s'hauran de reconèixer en el compte de resultats només si és probable que es recuperin els costos incorreguts. Els costos s'hauran de reconèixer com a despesa de l'exercici en què s'incorporen, encara que, en cas que s'estimi que els costos totals superin els ingressos totals, l'empresa haurà de reconèixer aquesta pèrdua de manera immediata. Així doncs, si del contracte de construcció se n'esperen pèrdues, cal comptabilitzar-les immediatament, i, en cas que no es pugui determinar els resultats d'un contracte, la NIC 11 només permet reconèixer ingressos amb el límit dels costos tinguts que siguin recuperables i els costos del contracte seran despeses en el període en què es tenen -a diferència del mètode del contracte acomplert de la normativa espanyola.

Pel que fa al **grau de realització** la norma indica que es pot mesurar aplicant el mètode que millor s'adapti al contracte de construcció. Per a la determinació del grau d'avanç de l'obra, els diferents mètodes que presenta la norma són:

- aplicar el percentatge “costos incorreguts/costos totals estimats”;
- aplicar el percentatge de la porció física del contracte desenvolupat a la data de tancament del balanç de situació;
- inspeccions del treball fet.

També cal indicar que si es produeix un canvi en les estimacions utilitzades per al càlcul del grau d'avanç, el seu efecte s'ha de registrar com un resultat ordinari segons la NIC 8, “Resultat net del període, errors importants i canvis en les polítiques comptables”.

Pel que fa a la **informació que s'ha d'incloure en els estats financers**, en la NIC 11 es detalla que en la memòria s'ha d'informar, respecte del contracte de construcció, dels aspectes següents:

- l'import que l'empresa ha reconegut com a ingrés de l'exercici,
- els mètodes utilitzats per determinar el percentatge d'ingressos del contracte reconeguts en l'exercici, i
- els mètodes utilitzats per determinar el grau de realització del contracte en curs.

D'altra banda, respecte dels contractes en curs, l'empresa ha d'informar dels aspectes següents:

- l'import total dels costos incorreguts i els guanys reconeguts fins a la data,
- l'import de les bestretes rebudes, i

- l'import de les retencions als pagaments, és a dir, de les quantitats que no es recuperaran fins que no se satisfaci una condició determinada del contracte o fins que els defectes de l'obra no s'hagin arreglat.

L'empresa també ha d'informar dels actius que deuen els clients d'un contracte de construcció i dels passius conseqüència d'un contracte de construcció.

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

1. El criteri de reconeixement d'ingressos, que és el de grau d'avanç econòmic, i no necessàriament ha de coincidir amb el grau d'avanç per unitats d'obra.
2. En el cas de no poder estimar el resultat final d'obra, el mètode de reconeixement d'ingressos es difereix fins que el resultat es pugui estimar de forma raonable.
3. Les pèrdues pressupostades, que en les obres es provisionen en el moment en què s'estimen, independentment del grau d'avanç de l'obra.
4. Les despeses inicials de l'obra, que es reconeixen en els resultats quan es tenen i es consideren un cost més, quan s'aplica el mètode del grau d'avanç.

Les diferències de la NIC 11 amb la normativa comptable espanyola es poden esquematitzar com segueix:

	<i>NIC 11</i>	<i>Normativa espanyola</i>
Reconeixement d'ingressos i despeses	Segueix el grau de realització del contracte. Si el resultat no es pot estimar de manera fiable, els ingressos van al compte de resultats només si és probable que es recuperin els costos incorreguts.	Segueix el mètode del grau de realització, i quan no es puguin estimar fiablement els ingressos i les despeses, el mètode del contracte acomplert (fins que l'obra no està acabada no es reconeixen els ingressos i els costos es van imputant a l'obra en curs).
Segmentació de contractes de construcció	Quan un contracte cobreix la construcció de diversos actius, s'ha de segmentar com un element separat la construcció de cadascun d'ells.	No hi ha un tractament específic per a la segmentació dels contractes de construcció.

Font: Amat, O. (coord.) (2003), p. 62.

El principal punt a tractar pel que fa a la comparació de la NIC 11 i la normativa comptable espanyola per a les empreses constructores és si el criteri de grau d'avanç per unitats d'obra executada, seguit per moltes empreses constructores espanyoles i previst en l'adaptació sectorial, és acceptable segons les NIC. En aquest sentit, en les NIC un dels criteris per a la determinació del grau d'avanç consisteix en les inspeccions del treball realitzat, criteri que es podria assimilar al grau d'avanç per unitats d'obra executada, normalment basat en la producció física executada valorada a preu de certificació (relació valorada), però aquest grau d'avanç s'hauria d'aplicar sobre el total d'ingressos i despeses pressupostats en els contractes de construcció, en lloc de fer-ho sobre les unitats d'obra executades.

Amb aquesta problemàtica, cal valorar en quina mesura el criteri del grau d'avanç per unitats d'obra executada és acceptable d'acord amb les NIC, tenint present que aquesta informació és important tant pel que fa al reconeixement de la producció com des d'un punt de vista comptable per poder gestionar correctament aquestes empreses. Per a això

s'estudien els ingressos i costos de les obres, les despeses inicials de les obres i les provisions.

En les empreses del sector de la construcció **els ingressos i costos de les obres** poden tenir modificacions importants durant el període d'execució de l'obra. En general, les empreses constructores segueixen el procediment de reconèixer en cada exercici com a resultat de les seves obres la diferència entre la producció i els costos tinguts durant l'exercici, de tal manera que els ingressos inclouen els imports inicials del contracte, els modificats i els addicionals que puguin haver-hi, sempre que puguin ser reals i es puguin estimar amb certesa.

Aquests ingressos en tràmit -que són els que no tenen un contracte firmat- i altres ingressos pendents de facturar, en l'activitat de la construcció són el que s'anomena obra executada pendent de certificar, i en els balanços de les empreses constructores representen un percentatge elevat; l'any 2001, per exemple, era un 32% de la xifra de clients. En la NIC 11 s'indica que els ingressos del contracte que s'han de considerar en el càlcul del grau d'avanç han d'incloure l'import inicial de l'ingrés acordat en el contracte i les variacions en el treball contractat, reclamacions, incentius, en la mesura que sigui probable que produeixin ingressos i sempre que siguin susceptibles de valoració fiable. Per tot això, cal analitzar amb detall per a cada empresa constructora el criteri de reconeixement dels ingressos en tràmit.

Pel que fa als costos del contracte, la NIC 11 assenyala que els costos del contracte engloben els costos directes (mà d'obra, supervisió, materials, amortització, desplaçament i lloguer de propietat, planta i equip), els costos relacionats amb l'activitat de contractació en general que es puguin imputar clarament al contracte (assegurances, costos indirectes, costos de disseny i assistència tècnica) i altres costos que es puguin carregar al client segons el contracte.

Respecte a les **despeses inicials de les obres**, seguint el que diu la NIC 11 s'han d'imputar al compte de resultats. En canvi, l'adaptació sectorial indica que s'han de capitalitzar i amortitzar al llarg de la vida de l'obra.

D'altra banda, en les empreses de la construcció **les provisions** són molt importants en els seus balanços. Concretament, en els comptes anuals de les grans constructores que cotitzen, les provisions per a operacions de tràfic i les provisions per a riscos i despeses representaven l'any 2001 un 53% i un 54%, respectivament, dels resultats nets, i un 10% i un 19%, respectivament, dels seus fons propis. Les provisions es poden registrar quan hi hagi una obligació de tipus legal derivada dels usos i costums del sector, així com d'obligacions assumides davant de tercers com ara garanties, devolucions, etc.

Hi ha, doncs, diferències entre la NIC 11 i la normativa espanyola que cal analitzar detingudament per poder valorar la informació comptable que presenten les empreses constructores, i més encara quan formen part d'una UTE.

Seguint la normativa internacional, l'estudi de la **NIC 37**, "Provisions de passiu, actius contingents i passius contingents", ens indica que el reconeixement de les provisions només és possible quan es pot fer una estimació fiable de l'import de l'obligació, tot i que la norma no fa explícits els termes pels quals aquesta estimació es pot considerar "fiable". Pel que fa a la valoració de les provisions, la norma indica que és la gerència qui haurà de fer les estimacions oportunes, i deixa un camp obert per a la pràctica de diferents alternatives. D'altra banda, la informació que s'ha d'incloure en els estats financers per a cada tipus de provisió és:

- el valor comptable al principi i al final del període;
- les dotacions fetes en el període, incloent-hi també els increments en les provisions existents;
- els imports utilitzats que han estat objecte de liquidació o reversió en el període;

- l'augment, durant el període, dels saldos objecte d'actualització, a causa dels interessos acumulats, i l'efecte que hagi pogut tenir qualsevol canvi eventual en el tipus d'actualització.

No cal subministrar informació comparativa. Sí que cal informació per a cada tipus de provisió, respecte de la naturalesa de l'obligació concreta, de les incerteses relatives a l'import i al possible calendari de sortides de recursos i de l'import de qualsevol eventual reembossament. També per a cada tipus de passiu contingent, en la data del balanç de situació l'empresa ha de donar informació de la seva naturalesa i, quan sigui possible, s'ha de fer una estimació dels efectes financers, una indicació de les incerteses relatives a l'import, al calendari de sortides de recursos i la possibilitat d'obtenir eventuais reembossaments. Si hi ha provisions i passius contingents relacionats, l'empresa ha de donar la informació mostrant la relació que existeix entre les unes i les altres. En el cas que sigui probable l'entrada de beneficis econòmics, l'empresa ha d'incloure en la memòria una breu descripció de la naturalesa dels actius contingents corresponents que hi ha en la data del balanç de situació, i quan sigui possible una estimació dels efectes financers.

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 d'altres operacions de tràfic en la NIC 37 no estan diferenciades i, en canvi, en la normativa espanyola es presenten per separat. Pel que fa a les provisions per a reestructuració, la NIC 37 en restringeix el seu reconeixement a l'existència d'una sèrie de condicions força restrictives, i en la normativa espanyola, sota el criteri de prudència, se n'admet la provisió encara que no es compleixin les condicions que s'exigeixen en la NIC.

Algunes de les provisions típiques del sector, com ara les provisions per a indemnitzacions, per a taxes, per a acabament d'obra, per a garantia d'obra (garantia decenal) no es recullen explícitament en la NIC 37. Val a dir que en la mesura que es

puguin considerar obligacions de tipus legal i siguin probables i estimables, s'haurien de registrar en una provisió i, si no, tractar-se com una contingència sense provisió però amb una nota informativa en els estats financers.

Així doncs, hi ha diferències en el tractament de les provisions, actius i passius contingents entre la NIC 37 i la normativa espanyola i, a més, la informació que s'ha de subministrar en els estats financers és molt més àmplia des de la NIC 37. Per tot això, cal analitzar detingudament les provisions en les empreses constructores d'àmbit internacional.

Les diferències principals entre la NIC 37 i la normativa comptable espanyola queden resumides en aquesta taula:

	<i>NIC 37</i>	<i>Normativa espanyola</i>
Actius contingents	Estan regulats.	No estan regulats.
Passius contingents	Estan regulats.	Estan menys tractats.
Provisions per a riscos i despeses i provisions per a d'altres operacions de tràfic	No es diferencien aquestes provisions de les genèriques.	Hi són per separat de la resta de provisions.
Provisions per a reestructuració	Es reconeixen quan es compleixen certes condicions.	Pel criteri de prudència es poden reconèixer, encara que no es compleixin les condicions.

Font: Amat, O. (coord.) (2003), p. 237.

Seguint la normativa internacional, un altre aspecte objecte d'estudi fa referència als instruments financers; els més comuns en aquest sector de les empreses constructores són les assegurances de canvi i els contractes de cobertura de tipus d'interès a llarg termini. Generalment, d'acord amb les normes comptables espanyoles, aquests instruments financers, en la mesura que responen a operacions de cobertura, es registren en comptes d'ordre per l'import nominal dels contractes, i els beneficis o pèrdues d'aquestes operacions es porten al compte de pèrdues i guanys de manera simètrica als ingressos i despeses de l'element cobert.

Segons la **NIC 39**, “Instruments financers: reconeixement i valoració”, s’exigeix valorar determinats instruments financers pel seu valor raonable i calen més exigències per qualificar una operació de cobertura. Davant d’aquesta situació es comprova que molts dels instruments financers més utilitzats en el sector no compleixen els requisits perquè es consideren operacions de cobertura, cosa que es tradueix en canvis destacats en el compte de resultats, a causa de les variacions produïdes pel valor raonable que reconeix la normativa internacional. Concretament, les diferències amb la normativa comptable espanyola més destacades s’esquematitzen en el quadre següent:

	<i>NIC 39</i>	<i>Normativa espanyola</i>
Valoració posterior dels actius financers	Al seu valor raonable , excepte els préstecs, les inversions que es vol mantenir fins al venciment i els actius financers que no tinguin preu de cotització, mesurats al cost o al cost ajustat.	El menor entre el preu d’adquisició i el valor de mercat . En el cas de crèdits comercials, es reconeixeran en el balanç de situació pel seu valor nominal.
Pèrdues de valor dels actius financers	Es poden reconèixer directament contra l’ actiu que perd valor o, opcionalment, mitjançant un compte corrector.	S’utilitzen provisions si són reversibles, i s’apliquen directament contra l’ actiu si són irreversibles.
Valoració posterior dels passius financers	Al cost, amb excepció d’instruments derivats i passius mantinguts per a la negociació, que es mesuraran pel seu valor raonable .	Pel seu valor nominal, en cas de passius generats per deutes comercials, i pel seu valor de reembossament, en el cas de passius generats per deutes no comercials.
Operacions de cobertura	La norma comprèn cobertures sobre el valor raonable , sobre fluxos de caixa i sobre inversions netes en entitats estrangeres.	La normativa no està tan desenvolupada com en el cas de la NIC 39.

Font: Amat, O. (coord.) (2003), p. 263.

Pel que fa a les **UTE**, en les **NIC** no hi ha reconeguda aquesta figura associativa tan estesa en el sector de la construcció; només en la **NIC 31**, “Informació financera d’empreses controlades conjuntament”, es tracten les participacions en les *joint ventures*, que es poden assimilar a les UTE. Concretament, el tipus d’empreses controlades conjuntament poden prendre diferents formes i estructures, i la norma n’indica tres:

- operacions controlades conjuntament,
- actius controlats conjuntament, i
- entitats controlades conjuntament.

Les *operacions controlades conjuntament* es donen quan dos o més participants combinen les operacions, recursos i experiències amb la finalitat de fabricar, promocionar i distribuir conjuntament un producte. No cal la constitució d’una societat, ni cal tampoc que l’empresa controlada conjuntament dugui registres comptables per separat, ni que prepari estats financers. Amb tot i això, els participants poden elaborar informes comptables, de manera que es pugui avaluar la gestió de l’empresa controlada conjuntament. Les operacions controlades conjuntament s’assimilarien a *joint ventures* contractuals.

Els *actius controlats conjuntament* són negocis que no suposen la constitució d’una societat ni l’establiment d’una estructura financera independent dels participants. Impliquen control conjunt i també propietat conjunta dels participants dels actius per obtenir beneficis. Cada participant obté una part de la producció i assumeix una part de les despeses en què s’ha incorregut. Els actius controlats conjuntament s’assimilarien també a *joint ventures* contractuals.

Les *entitats controlades conjuntament* impliquen la creació d’una societat per accions o una associació o una entitat similar. Aquesta entitat porta els seus propis registres

comptables preparant i presentant estats financers seguint les normes comptables. Les entitats controlades conjuntament s'assimilarien a *joint ventures* societàries.

Les UTE es podrien assimilar a les operacions controlades conjuntament i als actius controlats conjuntament; a més, cal tenir present que totes les entitats controlades conjuntament tenen dues característiques:

- tenen dos o més participants lligats per un conveni contractual, i
- aquest conveni contractual estableix l'existència d'un control conjunt.

Aquest acord contractual sol ser per escrit i tracta bàsicament sobre l'activitat, la durada temporal, els òrgans de govern, les aportacions de capital, el repartiment de resultats entre els participants i les obligacions d'informació.

En aquesta NIC 31 queda clar que per a les operacions controlades conjuntament no cal preparar necessàriament estats financers però es poden fer informes comptables. La NIC 31 indica, també, que en els estats financers consolidats d'un participant en una empresa controlada conjuntament el tractament de referència és el mètode de consolidació proporcional i l'alternativa és la posada en equivalència. Si la participació en l'entitat controlada conjuntament és temporal, cal aplicar la NIC 39 -comentada anteriorment-, amb una informació més àmplia en els estats financers que en la normativa espanyola.

Pel que fa a la integració proporcional dels comptes de les UTE, en els comptes anuals individuals de les empreses partícips que pauta l'adaptació sectorial de les empreses constructores, les NIC no en diuen res, ja que actualment només tracten la integració en els comptes consolidats.

D'altra banda, la diferència principal entre la NIC 31 i la normativa comptable espanyola es troba en la valoració dels interessos per part de l'inversor en empreses controlades conjuntament, ja que en la normativa internacional la valoració és la d'un actiu disponible

per a la venda o, en el cas de tenir una influència significativa, la valoració es fa amb el mètode de posada en equivalència. En canvi, en la normativa espanyola la valoració dels interessos és la menor entre el cost d'adquisició o el valor de mercat.

Així doncs, es pot concloure que el procés de conversió a les NIIF suposa una transformació en els processos de generació d'informació financera de l'empresa, que pot afectar a les relacions amb els clients, competidors, inversors, analistes i a la imatge exterior. Aquests canvis també incidiran en aspectes tan significatius com la presentació d'ofertes a concursos i licitacions, els pressupostos, la comunicació financera a inversors i analistes, els indicadors de gestió, els sistemes d'informació, etc.

Per tant, la conversió de les empreses del sector de la construcció, entre d'altres, a les NIIF afectarà als criteris de reconeixement de resultats i als sistemes d'informació suport i, en definitiva, a la informació comptable de les UTE. A més, cal recordar que la proposta del Consell de Lisboa⁴³ inclou el requisit que com a màxim a l'any 2005 totes les empreses de la Unió Europea que cotitzin a borsa i les empreses que estiguin preparant la seva admissió a cotització han d'elaborar els seus estats financers consolidats d'acord amb les NIC/NIIF. Tenint present que es presenten les dades de dos exercicis en els comptes anuals, l'any 2004 ja estarà afectat per aquesta disposició.

4.1.3 Perspectives de futur en el sector de la construcció

Davant l'evolució del sector de la construcció i la normalització comptable internacional, ara esmentada, les perspectives per a les empreses constructores són:

⁴³ El Consell de Lisboa es va celebrar l'any 2000 i va establir la necessitat d'accelerar la realització del mercat intern de capitals per facilitar la lliure circulació de capitals exigint a les empreses que cotitzen a borsa l'aplicació d'un únic grup de normes comptables internacionals per elaborar els estats financers; d'aquesta manera es garanteix un alt grau de transparència i comparabilitat de la informació financera de totes les empreses de la Unió Europea amb cotització oficial.

- Desenvolupar la gestió mediambiental de les empreses constructores i de totes les empreses relacionades amb aquest sector, amb sistemes de treball que col·laborin a mantenir un desenvolupament sostenible i una correcta gestió dels residus que es generen. S'intentarà potenciar una estratègia a escala europea, ja que sovint les empreses operaran amb empreses europees i fins i tot en un marc internacional.
- Reduir la sinistralitat.
- Afavorir les necessitats de formació de la mà d'obra.
- Incentivar la investigació i el desenvolupament tecnològic en materials, tecnologies, nous procediments constructius, sistemes energètics, etc.
- Afavorir les licitacions que tenen presents aquestes perspectives innovadores.
- Diversificar i internacionalitzar les empreses per tal de protegir-se dels cicles de l'activitat tradicional i la conveniència de ser presents en altres negocis de bona rendibilitat i amb fluxos d'ingressos a llarg termini.
- Seguir les noves directrius de la Unió Europea que afecten al sector de la construcció.
- Aconseguir de posar en funcionament un pla integral de manteniment i conservació de les infraestructures.
- Millorar les responsabilitats de les UTE.
- Adaptar la informació comptable de les empreses afectades a les NIIF.

- Millorar la informació comptable de les empreses constructores, especialment la de les UTE, apostant per una memòria més àmplia i ordenada per aconseguir la comparabilitat interempresarial desitjada.
- Aprofitar aquest moment en què ens trobem per aconseguir l'harmonització comptable tant a escala europea com internacional, per poder disposar d'informació financera comparable i poder prendre les decisions més oportunes en l'entorn de creixent globalització de l'activitat empresarial mundial.

4.2 PRINCIPIS COMPTABLES EN EL SECTOR DE LA CONSTRUCCIÓ I EN LES UTE

L'adaptació sectorial de les empreses constructores indica que els principis comptables no tenen modificacions respecte dels principis comptables obligatoris del PGC de l'any 1990. De tota manera, en el sector de la construcció les normes de valoració per a la determinació del resultat sí que presenten canvis importants, i una sèrie de principis que influeixen en l'obtenció del resultat se'n veuen en certa manera afectats.

D'altra banda, l'estesa pràctica en el sector de la construcció de treballar diverses empreses conjuntament en règim d'UTE fa que la determinació del resultat també suposi tenir presents determinats principis comptables. A més, la llarga duració del procés productiu, que abasta diferents períodes comptables, obliga a informar en els estats financers dels treballs en curs, i amb les diferents alternatives possibles que presenta l'adaptació sectorial també el resultat de l'exercici se'n veu afectat i s'han de tenir presents determinats principis i normes de valoració, ja que tot i que el resultat comptable és una variable relativa conseqüència dels judicis del comptable, cal el seguiment d'una pauta comptable que ajudi que la informació sigui comprensible, rellevant, fiable i comparable per ajudar a determinar el resultat de cada període sense oblidar l'objectiu del PGC de la imatge fidel.

Aquesta pauta comptable la configuren els diferents principis comptables, amb punts forts i febles, i de tots ells cal destacar els que intervenen en el càlcul del resultat econòmic:

Cal remarcar del **principi d'empresa en funcionament** que va lligat a l'obtenció del resultat periòdic derivat del desenvolupament habitual de l'activitat empresarial. Aquest principi es refereix a la continuïtat de la gestió i dona raó de ser als altres principis, dels quals destaquem: el de la data del fet, el de correlació d'ingressos i despeses, el

d'uniformitat i, indirectament, el de prudència, que provoca certes matisacions en aquests principis comptables.

Cal tenir present que es pot donar el cas d'entitats jurídiques amb vida social limitada en el temps (UTE) i en aquesta situació la vida útil de tots els elements patrimonials queda limitada a l'espai de vida previst per a l'entitat, i l'adaptació a tots els altres principis -que pressuposa el seguiment del d'empresa en funcionament- passa per adaptar-se a aquesta limitació utilitzant les periodificacions i amortitzacions pertinents, que no poden superar l'horitzó límit fixat. Així, en el cas de les UTE del sector de la construcció, pels elements patrimonials propis de la unió temporal caldrà fer el que s'ha esmentat anteriorment, que afectarà directament el resultat de l'UTE.

Pels elements aportats per les empreses participants no hi ha aquest problema, perquè un cop acabada l'UTE segueixen essent parts integrants dels patrimonis de les empreses que havien creat l'UTE, ja que les empreses participants en l'UTE segueixen el seu desenvolupament habitual de l'activitat empresarial un cop la unió temporal de les empreses s'ha acabat.

Per les concentracions empresarials amb vida limitada, a les quals no es pot aplicar la hipòtesi de gestió continuada, hauria d'existir una disposició legal específica per regular amb unitat de criteri el tractament comptable que cal seguir, tal com assenyala Larriba Díaz-Zorita⁴⁴. Cal recordar que per a aquest principi d'empresa en funcionament les normes legals preveuen excepcions en la seva aplicació però no s'ha definit ni desenvolupat cap d'aquestes excepcions fins al moment present.

A escala nacional, tant AECA com l'ICAC reconeixen aquest principi d'empresa en funcionament suposant la durada de l'activitat il·limitada i excloent les pràctiques per determinar el valor de venda o de liquidació del patrimoni empresarial. Des d'un punt de

⁴⁴Larriba Díaz-Zorita, A. (2002): "Régimen contable de las sociedades en situaciones especiales", *Partida Doble*, n. 137, p. 46-63.

vista de professió comptable suposar la continuïtat de l'empresa és un criteri clau que s'ha de considerar en el procés d'elaboració de la informació comptable; per això en el cas de les UTE les informacions comptables han de ser acurades per poder respectar l'objectiu de la imatge fidel.

Aquest principi, com indica Álvarez López, és un dels principis més primaris però és un principi difícil en casos de deteriorament econòmic i financer de l'empresa amb un entorn poc estable pel que fa al sector i a l'economia en general. Amb tot, cal entendre que és un principi difícil d'aplicar en les UTE, ja que està pensat per a empreses que es creen per desenvolupar la seva activitat de forma il·limitada i no per a un període determinat, llavors la valoració dels elements patrimonials es fa pel valor comptable i, per tant, no s'escau valorar aquests elements pel seu valor de venda i el seu valor de liquidació. D'altra banda, l'aplicació d'aquest principi condiciona els altres principis comptables que cal tenir presents en l'elaboració de la comptabilitat de l'UTE incidint en pràctiques comptables com ara el càlcul de les amortitzacions, les periodificacions, etc. En el Marc conceptual de la normativa de l'IASB, el principi del PGC "d'empresa en funcionament" és una hipòtesi bàsica.

El **principi de preu d'adquisició** és el clàssic principi del cost històric vigent en la majoria de països del nostre entorn, tot i que té crítiques importants:

Crítiques negatives

- No té en compte la inestabilitat dels preus, i provoca una disminució de l'eficiència en la gestió de l'empresa en prendre decisions sobre dades que poden tenir molts anys.
- Provoca distorsions en la suma dels balanços perquè normalment l'actiu fix està valorat a preus de fa uns quants anys i, en canvi, el circulat està a preus de mercat.

Crítiques positives

- Permet obtenir una informació objectiva.

L'ICAC indica respecte a això que, com a norma general, tots els béns i drets es comptabilitzaran pel seu preu d'adquisició o cost de producció, i aquest principi es respectarà sempre excepte quan s'autoritzi per disposició legal rectificacions del principi, que se'n donarà informació en la memòria.

L'AECA aprofundeix en aquest principi afegint que per als passius el preu d'adquisició és l'import que s'ha de reembossar pels passius aliens o el corresponent a les aportacions en el cas de recursos propis. Remarquem que en el PGC les rectificacions de valor han d'estar emparades per una norma legal; en canvi, per l'AECA no és així, ja que aquesta associació considera que es dificulta la imatge fidel de la comptabilitat empresarial i que ha de prevaldre el fons dels fets sobre la forma jurídica.

El manteniment que ha tingut aquest principi, com a principi obligatori del PGC, és degut al fet que els seus avantatges pesen més que els inconvenients (Álvarez López, 1997a, p. 12).

Els avantatges d'aquest principi són:

- objectivitat;
- facilitat de verificar dades;
- major disponibilitat i facilitat per obtenir informació;
- menys cost per elaborar els estats financers.

Els desavantatges són:

- és poc rellevant per detectar les perspectives de futur de l'empresa i l'eficiència de la gestió gerencial;
- té poca capacitat per fer front als preus de reposició a l'alça.

En les NIIF hi ha un allunyament del cost històric i un apropament al valor raonable per determinades partides. Pel que fa al sector de la construcció i a les UTE, aquest principi no suposa cap dificultat d'aplicació mentre el tipus d'inflació de l'economia sigui relativament moderat.

El **principi de la data del fet** intervé d'una manera important en el càlcul del resultat destacant la periodificació que se'n deriva per tal de trobar correctament el resultat del període. Concretament, aquest principi explica quin és el criteri que s'ha de seguir per imputar els ingressos i despeses al compte de resultats, indicant que la imputació d'ingressos i despeses es farà a partir del corrent real de béns i de serveis i independentment del moment en què es produeixi el corrent monetari o financer que se'n deriva. Aquest principi indica en quin moment han de ser reconeguts i imputats comptablement els resultats i, amb l'ajuda del principi de registre, delimita temporalment tot tipus de transaccions. El principi de registre i de la data del fet es poden entendre com dos passos successius, tal com indiquen Requena i Carrasco:⁴⁵ un primer pas per identificar els ingressos i les despeses que motiven els drets i les obligacions i un segon pas per periodificar i obtenir el resultat de l'exercici econòmic.

El principal problema en el sector de la construcció pel que fa a aquest principi de la data del fet és la determinació del moment en què es produeix la meritació dels ingressos i les

⁴⁵Requena Rodríguez, J. M.; Carrasco Díaz, D. (1992): "Dictamen en torno a la interpretación y aplicación de los principios del devengo y de caja", *Cámara de Cuentas de Andalucía*. Sevilla.

despeses que delimiten el resultat de l'exercici, perquè, com assenyalen Montesinos, García i Vela,⁴⁶ hi ha dos fluxos implicats:

D'una banda, en la meritació dels ingressos es poden diferenciar dues etapes:

- 1) la data de reconeixement comptable de la transacció;
- 2) la data d'incorporació de l'import de la transacció en el resultat de l'exercici.

És a dir, el registre i la data del fet poden ser en dates diferents.

D'altra banda, en la meritació de les despeses es poden diferenciar tres etapes:

- 1) la data de reconeixement comptable de la transacció;
- 2) la data d'incorporació de les despeses com a cost d'altres actius o imputació com a cost plurianual;
- 3) la data d'incorporació de les despeses a resultats.

Aquí també hi poden haver diferències entre la data de reconeixement de la transacció i la d'imputació final a resultats. Aquestes situacions, quan es presenten en una UTE, tenen encara un afegit, que és el fet que la integració de les xifres de l'UTE en els comptes anuals de les empreses partícips fa necessari decidir la periodicitat en què cal fer-ho i l'adaptació sectorial no ho diu explícitament, i es fa una incorporació anual de les partides de l'UTE intentant respectar el que pauta la imatge fidel. També cal tenir present que en les UTE la gestió de l'empresa té un límit que no necessàriament coincideix amb l'any natural, però, per motius fiscals, financers i comptables, cal dividir aquesta vida de l'UTE en una sèrie d'exercicis, en què es pot determinar, entre altres informacions, el resultat de l'exercici. Per aquest motiu de determinació periòdica del resultat hi ha l'obligació de seguir aquest principi utilitzant els ajustaments per periodificació necessaris.

⁴⁶Montesinos Julve V.; García Benau M. A.; Vela Bargues, J. M. (1992): "El principio del devengo, algunas reflexiones en torno a su concepto y su aplicación en contabilidad", a *Lecturas sobre principios contables*, AECA, Madrid.

La data del fet és un principi que avala les teories sobre el reconeixement comptable d'ingressos i despeses del sector de la construcció. D'altra banda, tal com indica Cea García,⁴⁷ l'aplicació del principi de la data del fet s'ha de fer des de l'òptica que ha d'impregnar principalment la imatge fidel dels resultats empresarials, donant prevalència al fons econòmic financer de les transaccions sobre la seva forma o aparença jurídica. Així, en l'adaptació sectorial de les empreses constructores s'indica que el mètode del percentatge de realització és el millor per reflectir la imatge fidel i el compliment dels principis comptables -tot i que en termes de prudència es justifiqui el mètode del contracte acomplert- i, juntament amb el criteri del cost, fa que els comptes anuals presentin informacions més homogènies i, per tant, es puguin comprendre i interpretar millor. En definitiva, fa que la informació sigui més útil i es faciliti la presa de decisions. En el Marc Conceptual de l'IASB aquest principi de la data del fet persisteix com a hipòtesi bàsica del sistema.

El **principi de correlació d'ingressos i despeses** és un principi complementari al de la data del fet. Es pot dir que la correlació d'ingressos i despeses és una prolongació del principi de la data del fet per aclarir el repartiment i la imputació temporal d'ingressos i despeses, com indica Cea García.⁴⁸ Un cop efectuada la imputació temporal d'ingressos i despeses, es pot procedir a determinar el resultat de l'exercici constituït pels ingressos del període menys les despeses; a més, en virtut d'aquest principi de correlació, l'atribució temporal de certes despeses es pot decidir a partir del reconeixement dels ingressos meritats en el corresponent període. Així, per exemple, segons Crespo⁴⁹, el reconeixement d'alguns ingressos es fa a partir de la meritació de determinades despeses, com passa amb el tractament d'ingressos en les empreses dedicades a la construcció, on, a causa de les peculiaritats del seu procés productiu i a la temporalitat de la contractació, la correlació permet determinar els ingressos de l'exercici a raó dels costos que s'han tingut en el

⁴⁷Cea García, J. L. (1993): "El principio del devengo en el PGC 1990: una lectura progresista a favor de la imagen fiel", a *Monografía n. 25*, ICAC, Madrid.

⁴⁸Cea García, J. L. (1993): "El principio del devengo en el PGC 1990: una lectura progresista a favor de la imagen fiel", a *Monografía n. 25*, ICAC, Madrid.

⁴⁹Crespo Domínguez, M. A. (1993): "Principio contable de correlación de ingresos y gastos", a *Comentarios sobre el PGC*. ICAC. Madrid.

període. Per això aquest principi està directament relacionat amb les UTE, per la determinació o càlcul del resultat de l'exercici; concretament, el resultat de l'exercici de l'UTE estarà constituït pels ingressos del període menys les despeses realitzades per a llur obtenció, import que s'integrarà en la comptabilitat dels partícips de manera proporcional.

L'aplicació d'aquest principi incideix fortament en el compte de resultats de l'empresa. Ara bé, la seva aplicació està condicionada pel principi de prudència, que té un caràcter preferent sobre la resta de principis. Tot i que la correlació a vegades és incompatible amb la prudència valorativa, pel fet que és el principi prioritari, el conservadorisme fa que la informació suposadament objectiva pugui arribar a ser escassament rellevant, a vegades fins i tot s'allunya de la vertadera imatge fidedigna. Concretament, el mètode del percentatge de realització és el més indicat per reflectir la imatge fidel i el compliment dels principis comptables, en especial el de correlació d'ingressos i despeses; en canvi, l'aplicació del mètode del contracte acomplert segueix millor el principi de prudència.

La materialització més palpable d'aquest principi de correlació d'ingressos i despeses és el propi compte de pèrdues i guanys, que confronta els ingressos amb les corresponents despeses. És un principi molt important per determinar el resultat de l'exercici -un dels problemes més destacables en el sector de la construcció i les UTE- però tot i així no és un principi del qual es faci gaire publicitat, ja que moltes vegades queda implícit en altres principis més genèrics.

En les UTE i en general en la majoria d'empreses del sector de la construcció se segueix aquest principi perquè la correlació d'ingressos i despeses és més evident gràcies a les pràctiques derivades del mètode del percentatge de realització, que afavoreix aconseguir la imatge fidel en aquest sector. Però quan seguint el mètode del percentatge de realització els ingressos de l'obra en curs es determinin segons el criteri de la relació valorada, aquest principi de correlació d'ingressos i despeses pot no ser adequat quan els preus del contracte estiguin més relacionats amb les necessitats de finançament de l'obra que amb la seva execució real.

D'altra banda, per presentar un resultat periòdic que respecti el principi comptable de correlació d'ingressos i despeses, l'empresa constructora necessita estimar els ingressos imputables a l'obra en curs, i el mètode del cost és unànimement acceptat pels pronunciaments comptables nacionals i internacionals, la qual cosa avala la correlació entre els ingressos i els costos corresponents a l'obra executada en cada exercici econòmic estimant-se els primers en funció dels segons (Garay González i García de la Iglesia, 1998, p. 29). Com a punt negatiu, en aquest sector de la construcció les provisions per a pèrdues per obres -que reflecteixen unes potencials pèrdues futures, no originades en operacions de l'exercici sinó en fets futurs- estan en contradicció amb la correlació d'ingressos i despeses i es comptabilitzen a causa del conservadorisme del principi de prudència valorativa, i això deixa constància que és un principi supeditat al de prudència.

El **principi d'uniformitat** és un dels principis reconeguts en la majoria de països juntament amb el principi de gestió continuada. Aquest principi d'uniformitat té molta transcendència en el camp de l'auditoria i s'accepta amb generalitat des de l'òptica de l'ICAC, l'AECA i l'IASB. De vegades és un principi difícil d'aplicar i afecta altres principis comptables. En les normes de valoració del PGC és un dels principis que més ajuda a la normalització comptable i a la comparabilitat de la informació. Remarquem que avui en dia aquesta normalització és necessària tant nacionalment com internacionalment per poder possibilitar la comparabilitat interempresarial a tots nivells. Es busca la rellevància de la informació perquè l'adaptació a les noves situacions econòmiques provoca canvis de criteris comptables que han de seguir respectant completament les garanties de la informació.

En les normes comptables internacionals també hi té cabuda la uniformitat, entesa com una eina normalitzadora que permet donar una informació a escala internacional. Gràcies a la uniformitat es garanteix la comparabilitat de la informació comptable, encara que es modifiquin els criteris comptables aplicats, ja que la memòria recull la justificació clara de

cada canvi de criteri avalant el principi d'uniformitat i permetent comparar els comptes anuals de diferents exercicis.

La uniformitat permet fer les comparacions oportunes, tot i que partint d'aquest principi elegit un mètode de reconeixement del resultat s'ha d'utilitzar per a totes les obres que desenvolupa l'empresa constructora, i aquest punt és discutible en el sector de la construcció. Val a dir que en l'adaptació sectorial s'indica que, seguint el principi d'uniformitat, escollida una alternativa d'estimació dels ingressos entre la relació valorada i el criteri del cost s'ha d'utilitzar per a totes les obres, i aquesta norma pot no ser adequada segons el caràcter particular de cada contracte i cada obra, per això en aquest cas seria discutible el principi d'uniformitat, ja que les obres en molts casos no segueixen els mateixos criteris.

En els formats dels estats financers se segueix el principi d'uniformitat. Així, en el cas de les UTE, elegida una opció per presentar la seva informació comptable en el balanç de situació també cal aplicar-la en el compte de pèrdues i guanys, però, pel que fa a la memòria, en presentar la informació de les UTE de manera dispersa es resta uniformitat i es fa més difícil la comparació amb altres empreses que també porten a terme UTE.

El **principi de prudència**, tal com assenyala el professor Vela Pastor⁵⁰, té molta tradició i és un dels principis més internacionals, acceptat com a principi bàsic des de diferents organismes com ara l'IASB, l'ICAC i l'AECA. Es pot explicar com un principi que té dues concepcions: l'una tradicional, que emfatitza l'aplicació dels criteris asimètrics pel que fa al reconeixement d'ingressos i despeses amb el límit de la imatge fidedigna (posició espanyola), i l'altra concepció menys conservadora (posició americana).

⁵⁰Vela Pastor, M. (1993): "El principio de prudencia: concepto y efectos en el PGC", a *Comentarios sobre el nuevo PGC*, ICAC.

Tal com afirmen Montesinos, García i Vela:⁵¹ “El principi de prudència serveix per forçar el coneixement de moltes despeses o pèrdues potencials que per la data del fet no s’haurien comptabilitzat.” Així doncs, ajuda a comptabilitzar totes les despeses reversibles i irreversibles que hi ha en la comptabilitat. Aquest principi sovint és criticat pel diferiment del benefici a exercicis posteriors, de manera que s’afavoreix la creació de reserves ocultes, per això l’IASB ha intentat, per via de les NIIF, que no es generin aquests tipus de reserves o provisions excessives, com hem vist anteriorment. Tot i així, en l’actual marc comptable és un principi conservador que s’enfronta amb la rellevància. Un clar exemple d’això es pot obtenir de l’adaptació del PGC a les empreses constructores, on queda ben plasmat el conservadorisme derivat de l’exigència de provisionar hipotètiques pèrdues futures no originades en operacions de l’exercici sinó en fets futurs, com són ara les provisions per a pèrdues per obres -contradient certament la correlació d’ingressos i despeses pel càlcul del resultat. Per concretar més el detall de les provisions específiques en l’adaptació sectorial de les empreses constructores, cal tenir present la consideració del principi de prudència, que porta a imputar als resultats periòdics les pèrdues o despeses que per la quantia o el moment de realització són incertes. Així, les provisions previstes en el subgrup 49 de l’adaptació sectorial de les empreses constructores són:

Provisió per a indemnitzacions per final d’obra

Aquesta provisió cobreix les despeses per a indemnitzacions que probablement s’hauran d’atendre en finalitzar l’obra, excloent-ne les referents al personal. S’hi poden comptabilitzar les compensacions que s’hagin de satisfer al client per qualsevol dany o perjudici posterior a l’entrega del bé, ja que el constructor és responsable dels vicis ocults que es detectin en el futur, d’acord amb el marc legal de responsabilitats. Fins i tot es poden tenir en compte altres compromisos que estiguin en litigi, tant per via amistosa o arbitral com per via judicial, com ara reclamacions per accidents de persones alienes a l’obra o per danys ocasionats a obres veïnes.

⁵¹Montesinos Julve, V.; García Benau, M. A.; Vela Bargues, J. M. (1992): ”El principio del devengo: algunas reflexiones en torno a su concepto y su aplicación en contabilidad”, a *Lecturas sobre principios contables*. AECA, Madrid.

Provisió per a indemnitzacions al personal

Són les estimacions fetes per a indemnitzacions que cal satisfer als treballadors contractats per a la realització d'una obra concreta, conforme a la figura establerta en la legislació laboral, quan s'acomiadin en finalitzar l'obra. L'única incertesa que es planteja a l'hora de dotar aquesta provisió és la possibilitat de poder prorrogar la vinculació del treballador amb l'empresa quan acabi l'obra. Aquesta provisió també inclou la cobertura de despeses per acomiadament dels treballadors a causa de la gran sensibilitat que tenen els cicles econòmics, ja que en els períodes bons es necessiten molts treballadors i, per contra, en èpoques de recessió el cost d'aquest personal impossibilita l'obtenció de beneficis i provoca reestructuracions de plantilles.

Les condicions per dotar la provisió seran, d'una banda, que hi hagi indicis que els acomiadaments probablement es produiran i, de l'altra, que es pugui quantificar l'import raonablement. No obstant això, encara que no es donin els dos requisits anteriors es poden considerar les pèrdues probables i dotar reserves per l'import estimat, com a millor solució -en lloc de mencionar-les com a contingències (Navarro García i Puerto Llopis, 1995, p. 19). També s'inclouen en aquesta provisió els possibles riscos derivats d'indemnitzacions per accidents laborals -freqüents en el sector a causa del seu procés productiu i l'escassa formació de la mà d'obra-, certes retribucions de tipus compensatori establertes en els convenis col·lectius, com ara prestacions de jubilació, per defunció, naixement de fills, i altres, i també l'import de les quanties acordades amb els treballadors com a incentiu productiu.

Provisió per a acabament de l'obra

Aquesta provisió recull despeses certes però indeterminades en la quantia que es produiran a l'acabament de l'obra, com ara els treballs exigits pel client per a la seva acceptació així com els relatius a la seva conservació durant el període de garantia i els corresponents al desmantellament de les instal·lacions a la finalització del projecte. Totes aquestes despeses són costos que no són directament certificables però que s'han de preveure des del començament per poder-los repercutir en les facturacions expedides al client. Aquesta

provisió també engloba l'import de les fiances entregades fins a la seva devolució i les taxes pendents de liquidació.

Provisió per a pèrdues per obres

Cobreix l'estimació de pèrdues en obres no finalitzades, incloses les corresponents a l'empresa per les operacions de les UTE en què participi, que, aplicant la prudència, han de ser comptabilitzades des del mateix moment en què se'n tingui constància. També recull l'import previst per fer front, en el tancament de l'exercici, a la posició deutora derivada dels actius i passius financers en moneda no convertible.

Provisió per a insolvències de tràfic

Encara que aquesta provisió no és específica del sector, té moltes peculiaritats en el sector de la construcció. Per a la dotació d'aquesta provisió s'ha de considerar el risc inherent al cobrament de les certificacions expedides per l'obra executada. Malgrat això, el major risc es deriva dels drets de cobrament, que no són fermes en relació amb l'obra pendent de certificar. Concretament, el grau d'incertesa associat a l'obra en tràmit és superior quan està pendent d'aprovació tècnica i econòmica, i és inferior quan només falta l'aprovació econòmica –un cop aconseguida l'aprovació tècnica del client, l'aprovació econòmica suposa menys dificultats. Per tot això cal que en finalitzar l'exercici es faci una revisió de les obres en curs per quantificar les execucions d'obra no certificades (Quesada Sánchez; Jiménez Montañés; Santos Peñalver, 1995, p. 30).

Cal també tenir presents les estimacions dels imports corresponents als crèdits derivats de reformats, afegits i modificacions d'obra, pel seu caràcter contingent, sobretot si no estan avalats per una relació contractual concreta (Corona Romero i Arroyo Muñoz, 1993, p. 80). Les peculiaritats d'aquests tipus de provisions justifiquen l'aplicació del principi de prudència valorativa. D'altra banda, en l'execució d'obres públiques és habitual que els pagaments de l'Administració pública tinguin retards, que no signifiquen risc d'insolvència, i per això no cal que es dotin aquestes provisions.

Quant a la metodologia per comptabilitzar les provisions, el mètode individualitzat és el més convenient per a les empreses constructores pels importants saldos per cobrar als clients des d'un punt de vista quantitatiu i qualitatiu.

Totes aquestes provisions apuntades -excepte la provisió d'insolvències de tràfic, que apareix a l'actiu minorant els saldos de clients- figuren en el balanç de situació dintre de la massa patrimonial de "Creditors a curt termini", ja que representen compromisos relacionats amb actius que constitueixen l'objecte del tràfic empresarial; per aquest motiu es classifiquen com a circulants.

El futur comptable apunta per allunyar-se d'aquest conservadorisme exagerat, que, en certa manera, pauta la prudència valorativa, intentant posicions més properes a la imatge fidedigna i a la informació més rellevant dels estats financers. A escala mundial ha estat sempre acceptat com a pilar bàsic on descansa la informació financera de les empreses, ja que la seva aplicació facilita la conservació de la unitat econòmica per impedir la descapitalització de l'empresa en no permetre la comptabilitat dels beneficis potencials, ni tampoc el seu repartiment a través de dividends als accionistes. Una de les crítiques negatives que s'ha de destacar és la de la relativa discrecionalitat que genera aquest principi prioritari per la imputació d'ingressos i despeses en el compte de resultats, fet que provoca que el compte de pèrdues i guanys es converteixi en un estat comptable vulnerable. En les UTE aquesta vulnerabilitat es fa més present pels diversos comptes de pèrdues i guanys que es veuen afectats.

4.2.1 Els principis comptables i les normes internacionals de l'IASB

L'ordenament internacional preveu el principi de prudència valorativa com una característica qualitativa associada a la fiabilitat, per això el seu tractament ha d'estar presidit per l'objectivitat necessària per tal d'assegurar la fiabilitat i garantir l'elaboració d'una informació rellevant que reflecteixi adequadament la realitat, per satisfer les

necessitats dels usuaris. En el context del nostre ordenament -que busca la protecció patrimonial-, el principi de prudència s'aplica mitjançant una valoració excessiva i possiblement subjectiva del risc, la qual cosa no afavoreix la imatge fidel dels comptes anuals. El tractament de la prudència, doncs, com a característica associada a la fiabilitat de la informació, ha d'estar presidit per l'objectivitat i no ha de servir per crear reserves ocultes o dotar provisions per obligacions inexistents.

Així doncs, el principi de prudència que en el nostre ordenament és un principi prioritari, en el Marc conceptual de l'IASB es preveu juntament amb la imparcialitat, l'objectivitat, la verificabilitat i fidelitat i no es considera un principi comptable. No cal insistir que la seva aplicació ha d'estar presidida per l'objectivitat, per això el llibre blanc indica que la prudència s'ha de realitzar des d'una avaluació objectiva del risc i mitjançant el càlcul de probabilitats que l'empresa tingui un passiu, una contingència o una despesa o pèrdua per actius que han perdut valor. El llibre blanc també recomana la supressió del seu caràcter preferent, encara que s'hagi de seguir protegint el patrimoni. D'altra banda, en les NIIF les provisions tenen implícita la prudència amb la necessària objectivitat, per això apareixen en el balanç de situació quan:

- l'empresa té una obligació present com a resultat d'un succés passat;
- és probable que l'empresa s'hagi de desprendre de recursos que incorporin beneficis econòmics per cancel·lar l'obligació;
- es pot fer una estimació fiable de l'import de l'obligació.

Pel que fa al principi d'empresa en funcionament, en el Marc conceptual de l'IASB s'adopta com a hipòtesi bàsica l'empresa en funcionament i els administradors, en cas de dubte de continuïtat de l'empresa, han d'indicar-ne els motius. Així doncs, els tradicionals principis comptables s'hauran d'entendre en una clau més àmplia i la imatge fidel que la informació ha de presentar s'acostarà més a la noció d'utilitat per la decisió, sense perdre de vista la rellevància i la fiabilitat de les xifres comptables.

D'altra banda, en el Marc conceptual de l'IASB han sorgit nous criteris valoratius, com ara el valor raonable, que s'aplica només a certes partides, per això l'adequació del nostre ordenament a les NIIF implica adoptar un sistema comptable diferent amb nous conceptes i nous objectius com la predicció. Cal, doncs, una harmonització conceptual que encaixi en el Marc conceptual de l'IASB; d'altra banda, cal tenir present que dels principis comptables solament en sobreviuen dos, el d'empresa en funcionament i el de la data del fet, però amb denominació diferent, ja que es consideren hipòtesis bàsiques del sistema; la resta de principis queden com a característiques qualitatives, com a criteris de reconeixement dels elements dels estats financers o bé com a criteris de valoració.

El quadre que ho resumeix és el següent:

Principis comptables	Equivalència en el Marc conceptual
Empresa en funcionament	Hipòtesi bàsica.
Uniformitat	Queda associada a la rellevància.
Importància relativa	Queda associada a la rellevància.
Registre	És un criteri de reconeixement.
Correlació d'ingressos i despeses	És un criteri de reconeixement.
Data del fet	Hipòtesi bàsica.
Prudència	Associada a la fiabilitat.
Preu d'adquisició	Possible criteri de valoració.

El principi de prudència deixa de ser prioritari i passa a ser una característica qualitativa subordinada a la fiabilitat.

Com que és un model orientat a la predicció, el sistema considera preferibles atributs com ara la rellevància, la comparabilitat i la substància sobre la forma, per això hi ha vegades que es prefereix el criteri del valor raonable per a certes partides, cosa que implica un diferent ús dels principis de la data del fet i de la correlació d'ingressos i despeses, i la distinció de dos resultats: el resultat total, d'una banda, i el resultat repartible, de l'altra.

Finalment, el llibre blanc considera recomanable que la primera part del PGC dedicada als principis comptables se substitueixi pel Marc conceptual o un resum del Marc, que es podria desenvolupar posteriorment en un pronunciament específic. Al llibre blanc també s'indica que es reformulin les definicions de principis comptables del Codi de comerç amb les modificacions pròpies concordants amb el que queda previst en el Marc conceptual de l'IASB.

4.2.2 Comentari final dels principis comptables en el sector de la construcció i en les UTE

Finalment, després d'haver tractat aquests principis comptables es posa en evidència que l'adaptació sectorial de les empreses constructores i el mateix Pla general comptable de 1990 haurien de concretar millor les pautes comptables per al reconeixement dels ingressos, per facilitar el que indica el principi de correlació d'ingressos i despeses, el principi de la data del fet i el principi de prudència. A més, aquesta falta de pautes bàsiques per al reconeixement dels ingressos es fa més evident en els ingressos procedents dels contractes de llarga durada (Pina i Torres, 1996, p. 50). Per això, el problema clau està en el reconeixement anual dels ingressos, que bé sigui pel mètode del percentatge de realització o bé pel mètode del contracte acomplert donarà lloc a un cert grau d'incertesa per estimar els ingressos i les despeses, amb l'afegit de la incertesa, en certs casos, del

final exacte de l'obra incidint directament en l'obtenció del resultat, amb el diferiment del resultat i la fiscalitat implícita. D'altra banda, l'excessiva opcionalitat de mètodes i criteris comptables del sector de la construcció i en les obres que es realitzen sota la fórmula d'UTE, junt amb l'allunyament en molts casos de les NIIF, dóna lloc a uns comptes anuals heterogenis, difícils de comprendre, interpretar i comparar.

Tota aquesta problemàtica en les UTE suposa la consegüent dificultat per a la interpretació de la informació financera; a més, la informació de la memòria, a vegades insuficient i dispersa, col·labora a presentar uns estats financers poc útils. Amb tot, creiem que s'hauria d'engegar una reforma comptable que resolgués aquest problema d'una manera objectiva, aprofitant l'avinentsa del llibre blanc i la reforma de la comptabilitat espanyola, per haver apostat pel seguiment de les normes emeses per l'IASB com a millor alternativa de cara a l'harmonització comptable (concretament, a partir de l'1 de gener de 2005 les empreses que estiguin admeses a cotització han de presentar els estat financers consolidats seguint les normes comptables internacionals). Cal tenir molt present que ens trobem en un moment important per aconseguir l'harmonització comptable europea i internacional a causa del creixent fenomen de la globalització de l'activitat empresarial mundial.

Els principis comptables ajuden a aconseguir la imatge fidel, però en empreses constructores i concretament en les UTE s'ha de millorar la informació comptable apostant per una reforma clara que permeti analitzar plenament aquestes entitats econòmiques tan importants en l'economia. Si a les UTE -com s'ha indicat anteriorment- se'ls dóna personalitat jurídica, se'ls pot obligar a presentar uns comptes anuals propis amb una memòria àmplia que complementi tota la informació economicofinancera pertinent. Segurament així millorarà la seva informació. D'altra banda, amb aquesta nova filosofia comptable derivada del Marc conceptual de l'IASB, es pot intentar que les UTE, com a ens comptables que són, presentin individualment uns estats financers que poden ser, segons els casos, més senzills o més detallats.

4.3 RECONeixEMENT COMPTABLE DELS INGRESSOS

La característica més destacable de l'activitat constructora des del punt de vista comptable és la llarga durada dels processos productius, de manera que el començament i l'acabament de les obres se situa en períodes diferents. Si les obres es fan per via de les unions temporals d'empreses, els estats comptables dels partícips se'n veuen afectats en 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 partícip 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 de l'empresa constructora.

S'admeten dos procediments per al reconeixement del resultat per l'obra executada: el mètode del percentatge de realització i el mètode del contracte acomplert. En l'adaptació del Pla sectorial de les empreses constructores (PSEC) hi ha com a criteri preferent per a la imputació d'ingressos el mètode del percentatge de realització si es poden estimar raonablement ingressos i costos i no hi ha riscos anormals en el desenvolupament del projecte; en cas contrari, procedeix 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 per la seva simplicitat, tot i que és un mètode que l'IASB ha eliminat de la NIC 11. En casos d'incertesa hi ha altres mètodes alternatius -no tan estrictes en comparació amb el contracte acomplert- com ara el mètode del punt mort, que consisteix a reconèixer l'ingrés fins a l'import dels costos incorreguts o bé diferir l'ingrés fins a la resolució de les incerteses (Garay González i García de la Iglesia, 1998, p. 859).

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, de la relació valorada, consisteix en la valoració de les unitats d'obra als preus establerts en el contracte. Aquest criteri és típicament espanyol, que s'introdueix en el PSEC per elevar a norma una pràctica comptable generalitzada en les empreses constructors (Álvarez López i Carrasco Díaz, 2000, p. 422). El segon criteri, del cost, es basa a aplicar un percentatge (costos incorreguts / costos totals) sobre els ingressos totals. Aquest criteri és unànimement admès pels pronunciaments comptables nacionals i internacionals.

Un cop triada 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).

En el mètode del percentatge de realització -com ja s'ha indicat anteriorment- 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 d'obra realitzada. Si es fa servir el mètode del contracte acomplert, en canvi, els ingressos solament es reconeixen quan el contracte està substancialment

acabat, i fins a l'acabament es va diferint la imputació dels costos incorreguts. A la pràctica, cal tenir present que en el mètode del percentatge de realització s'han d'estimar els ingressos per obra executada en cada exercici i en el mètode del contracte acomplert s'ha de determinar el cost de l'obra activada. En tots dos casos es poden donar diferents criteris en les valoracions que poden afectar a la comparabilitat interempresarial.

A diferència del que succeeix en les empreses que operen en altres sectors d'activitat, on 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 i la planificació de contractes futurs. Per complir aquests objectius, és important un coneixement profund dels costos i pressupostos de les obres, per això és necessari un sistema intern d'informació que sigui efectiu per al coneixement profund dels costos de les obres en curs.

En les UTE es pot donar el cas que les diferents empreses participants no tinguin els mateixos sistemes interns d'informació, i això genera una problemàtica comptable de gestió important.

D'altra banda, en la problemàtica comptable del resultat de l'obra en curs d'execució, cal tenir presents diferents aspectes:

- els costos de l'obra en curs,
- els costos per la gestió, i
- els ingressos de l'obra en curs.

Els apartats següents analitzen aquests diferents aspectes apuntats.

4.3.1 Els costos de l'obra en curs

En l'empresa constructora és necessari determinar tots els costos per presentar la informació financera i per prendre les decisions de gestió oportunes per a les obres en curs i les futures obres. Per elaborar els estats financers de cada exercici n'hi ha prou determinant els costos globals associats a l'obra executada, seguint les normes reguladores que estableixen els conceptes que cal incloure. En canvi, per a la gestió es necessita conèixer els costos amb més detall, a partir de les peculiaritats de cada empresa, i el marge de discrecionalitat sobre l'elecció del model més adequat és més ampli. D'altra banda, la valoració de l'obra en curs és molt important per tal que la informació sigui fidel i adequada.

Segons els organismes normalitzadors, per a la valoració de l'obra en curs s'han de tenir presents tots els costos corresponents al període de realització de l'obra -des que s'inicia la negociació del contracte fins que s'acaba el contracte- i procedir a identificar els que corresponen a cada un dels exercicis comptables implicats. Cal tenir present que en el sector de la construcció és habitual que abans de realitzar una obra les empreses constructores facin uns estudis previs, que són les anomenades despeses d'avantprojecte i projecte, necessaris per poder anar a les licitacions de les administracions públiques. Aquestes despeses incideixen en la totalitat de l'edificació de la construcció, però no garanteixen que l'empresa obtingui finalment l'adjudicació de l'obra.

Comptablement, aquestes despeses es reconeixen, segons la NIC 11, com a part dels costos del contracte si es poden identificar separatament i valorar amb prou fiabilitat amb probabilitat que s'obtingui el contracte. En canvi, en l'adaptació sectorial (PSEC) aquestes despeses es consideren existències mentre no se sap si s'adjudica o no l'obra.

Si no s'adjudica l'obra, s'imputen al resultat de l'exercici mitjançant la variació d'existències. Aquesta imputació es pot fer:

- amb un import constant en tots els exercicis, o
- amb una quantia variable segons els costos de cada exercici.

El que queda clar és que sigui una alternativa o l'altra afecta a la variació de les existències i, en definitiva, a la determinació del resultat.

Si s'adjudica l'obra, les despeses d'avantprojecte i projecte es poden distribuir linealment o bé en proporció al percentatge "costos incorreguts / costos totals" incidint en el mètode de càlcul del resultat. En aquesta situació es poden donar quatre alternatives:

- linealment amb contracte acomplert;
- linealment amb percentatge de realització;
- en proporció costos incorreguts / costos totals amb contracte acomplert;
- en proporció costos incorreguts / costos totals amb percentatge de realització.

Així doncs, aquestes despeses d'avantprojecte i projecte incideixen en la informació comptable d'aquestes empreses, en el seu resultat i, evidentment, en la seva fiscalitat.

Valoració dels costos de l'obra en curs per part dels diferents organismes normalitzadors

Entrant amb més detall en la valoració de l'obra en curs, els diferents organismes normalitzadors valoren els costos de l'obra en curs tal com s'indica a continuació:

A) L'IASB (International Accounting Standards Board), en la NIC 11, assenyala que els costos imputables a un contracte de construcció s'han de relacionar específicament

amb el contracte, és a dir, els costos atribuïbles en general a l'activitat de contractació que es puguin distribuir entre els contractes individuals i els altres costos que es puguin carregar al client seguint el que pauta el contracte.

Els costos directament relacionats amb un contracte específic inclouen:

- els costos de mà d'obra i de supervisió;
- els costos dels materials utilitzats en la construcció;
- l'amortització de l'immobilitzat material utilitzat en l'execució del contracte;
- els costos de desplaçament de l'immobilitzat material;
- els costos de lloguer de l'immobilitzat material;
- els costos de disseny i assistència tècnica que estiguin directament relacionats amb el contracte;
- els costos estimats dels treballs de rectificació i garantia, i
- els costos de reclamacions de tercers.

També s'inclouen en la valoració de l'obra en curs els costos que s'han tingut en la negociació del contracte, sempre que es puguin identificar per separat i es puguin valorar amb la suficient fiabilitat, de manera que sigui probable que el contracte s'obtingui. S'inclouen així mateix en la valoració de l'obra en curs els costos de l'activitat de contractació en general, que es puguin distribuir entre els contractes específics, amb les assegurances, els costos de disseny i assistència tècnica no directament relacionats amb un contracte específic i els costos indirectes de construcció. També s'hi incorporen els costos financers sempre que el contractista adopti el tractament alternatiu permès en la NIC 23⁵², “Despeses financeres”.

⁵²En la NIC 23 s'estableix que els costos financers han de ser reconeguts com a despeses de l'exercici en què es tenen amb independència dels actius als quals són aplicables. No obstant això, es permet com a tractament alternatiu que els costos financers directament imputables a l'adquisició, construcció o producció d'un actiu que necessita un període de temps substancial fins al seu acabament siguin capitalitzats com a costos d'aquell actiu, exigint que aquests costos generin beneficis econòmics futurs a l'empresa i que puguin ser mesurats amb suficient fiabilitat.

Per fer el repartiment cal utilitzar mètodes sistemàtics i racionals. Entre els costos que són específicament repercutibles al client, l'IASB permet incloure els costos generals d'administració i desenvolupament, sempre que el seu reembossament s'especifiqui en els contractes. D'altra banda, l'IASB exclou dels costos del contracte els d'administració, els d'I+D, els de venda i la part de la quota d'amortització que correspongui a la infrautilització de l'immobilitzat material.

B) L'ICAC (Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes), en el Pla sectorial de les empreses constructores, valora l'obra en curs segons el cost de producció, que es troba afegint al preu d'adquisició de les matèries primeres i altres matèries consumibles els costos directament imputables. També s'hi inclou la part corresponent de costos indirectament imputables del període de construcció. Així, els costos que cal incloure en l'obra en curs són:

- els costos que pateix el contractista amb anterioritat a la formalització del contracte, sempre que s'identifiquin amb el projecte i no hi hagi dubtes raonables sobre l'adjudicació de l'obra. És en aquest moment quan moltes empreses s'uneixen en forma d'UTE per poder presentar millors ofertes en les licitacions oficials;
- els costos directament relacionats en cada contracte específic: personal, transport, materials, amortització, subministraments, supervisió... i els costos en treballs auxiliars específics per a l'obra;
- la part de costos indirectes de construcció, com ara les instal·lacions generals afectes a l'activitat de construcció, assegurances, assistència tècnica, seguint el sistema de repartiment convenient i de manera uniforme, i
- les quantitats facturades pels subcontractistes: els costos anteriors a l'obra, els costos directament relacionats amb l'obra i els costos indirectes.

A més, segons la Resolució de l'ICAC de 9 de maig de l'any 2000, es poden incorporar les despeses financeres dintre del cost sempre que es meritin abans que les obres estiguin acabades amb el límit del preu pactat amb el client. D'altra banda, s'hi pot incorporar la pèrdua o guany potencial de les diferències de canvi pels deutes en moneda estrangera (quan financen les obres en curs) com a més o menys cost del contracte.

Les despeses que no formen part del cost de producció són:

- les despeses generals d'administració o direcció;
- les despeses de subactivitat;
- les despeses de comercialització, i
- les despeses posteriors a la venda.

En el Pla sectorial de les empreses constructores els costos imputables a l'obra en curs per valorar les existències s'especifiquen quan s'utilitza el mètode del contracte acomplert. No hi ha un posicionament respecte a la valoració de l'obra en curs quan s'utilitza el mètode del percentatge de realització, però es consideren aplicables els mateixos criteris.

C) L'AECA (Associació Espanyola de Comptabilitat i Administració d'Empreses), en el document número 8, estableix que la valoració de l'obra en curs inclou:

- els costos de les matèries primeres, materials, mà d'obra i energia;
- l'amortització de l'equip productiu utilitzat, així com l'immobilitzat immaterial associat directament amb la producció;
- els costos de supervisió, conservació i manteniment, administració i direcció de la producció, neteja, enllumenat, control de qualitat...;
- els costos de disseny i assistència tècnica;
- els costos de desenvolupament previs a la realització de la comanda, i
- els costos dels equips, motlles, eines... utilitzats exclusivament en la construcció.

D'altra banda, l'AECA no integra com a costos de l'obra en curs els d'investigació generals de l'empresa, ni els d'administració, direcció i venda generals. Respecte als costos financers, permet la seva incorporació sempre que no hi hagi problemes de recuperabilitat.

Comparació d'aquests tres organismes normalitzadors

Comparant els criteris de valoració de l'obra en curs d'aquests tres organismes normalitzadors, es pot concloure:

- a) Tots coincideixen en la inclusió dels costos específics i generals de la contractació que es puguin distribuir entre els contractes per valorar l'obra en curs.
- b) També hi ha acord sobre la incorporació dels costos del contractista abans de la formalització del contracte.
- c) Igualment, hi ha unanimitat respecte a la no consideració dels costos generals d'investigació, administració i venda per valorar l'obra en curs -encara que l'IASB admet la seva inclusió si el seu reembossament s'especifica en els contractes.
- d) Hi ha poques discrepàncies respecte als costos financers per valorar l'obra en curs.

4.3.2 Els costos per la gestió

La gestió de l'empresa constructora necessita una planificació i control pel que fa al temps, el cost i la qualitat de l'obra. Respecte al cost, l'empresa ha de tenir un sistema d'informació comptable compatible amb les característiques de l'activitat per poder ajudar a prendre les decisions oportunes al gerent competent. En definitiva, es necessita un

sistema de comptabilitat de costos aplicat a l'activitat constructora que sigui senzill, flexible, oportú i sistemàtic, per poder identificar els costos de les diferents unitats que integren una construcció. Si es tracta d'una construcció que desenvolupa una UTE, encara és més precisa aquesta comptabilitat analítica per poder aplicar un criteri de repartiment de costos equilibrat entre els partícips integrants. Aquí és remarcable que la comptabilitat analítica normativament no és obligatòria i evidentment menys per a una UTE.

Un dels problemes que es plantegen arribats en aquest punt és el model de costos que s'ha d'aplicar. 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. Utilitzar un model o altre suposa una concepció diferent dels costos de l'obra; concretament, en el model de costos per operacions les despeses generals de l'obra són costos indirectes que no s'imputen seguint les unitats de distribució.

A la pràctica, amb la utilització d'aplicacions informàtiques específiques per a la gestió d'empreses constructores s'aconsegueix poder implantar el model de costos per operacions, però en les UTE es planteja el problema de comptabilitzar les comptabilitats de costos de les diferents empreses partícips.

En l'empresa constructora la comptabilitat de costos per ordres de fabricació fa que calgui la identificació dels costos per poder establir els criteris d'assignació a les obres. Si és possible, els costos de les diferents unitats d'obra que integren la construcció es recullen en el model de costos per operacions, que és molt més detallat que el model de costos globals.

En el model de costos per operacions es pot planificar molt millor i portar un control clar dels costos de cada unitat d'obra i així poder avaluar les següents situacions:

1. Si l'obra se subcontracta o no.
2. Quina és la relació qualitat / cost en les diferents etapes del procés productiu.
3. Si hi ha possibilitat d'abaixar els costos sense abaixar la qualitat.
4. Facilitar la presentació d'ofertes futures.
5. Detectar errors en el sistema de producció.
6. Poder exigir responsabilitats.
7. Comparar costos estimats amb costos reals.

En definitiva, el model de costos per operacions és un bon model sempre que totes les empreses integrants de l'UTE, gràcies a procediments informàtics, puguin portar-lo a terme.

4.3.3 Ingressos de l'obra en curs

Per trobar el resultat de l'obra en curs cal estimar els ingressos imputables als diferents exercicis econòmics de realització de l'obra, encara que el preu total a percebre al final de l'obra sigui conegut. Per fer aquesta estimació s'utilitzen criteris fonamentats en els factors de producció o en el producte (Garay González i García de la Iglesia, 1998, p. 862).

Els **criteris d'estimació fonamentats en els factors de producció** determinen l'ingrés imputable a un any de l'obra en curs com el resultant d'aplicar el percentatge de "costos suportats / costos totals" sobre ingressos totals i deduir els ingressos d'anys anteriors. Aquest criteri del cost determina el percentatge d'obra realitzada; l'inconvenient d'aquest criteri és que els costos totals (denominador) poden ser incerts, és a dir, que hi hagi desviacions i es comptabilitzi, per exemple, un ingrés superior al que correspondria al grau d'avanç del contracte. Així, queda palès que l'aplicació del criteri del cost necessita una

actualització permanent dels pressupostos i un sistema comptable que permeti conèixer en tot moment els costos reals que es tenen. Un altre inconvenient del criteri de cost és que determina el benefici de l'obra executada proporcionalment als costos suportats sense considerar els diferents marges en cada unitat d'obra.

Criteris alternatius fonamentats en els factors de producció estimen els ingressos corresponents de l'obra executada seguint un patró com ara les hores de funcionament de la maquinària o el cost de mà d'obra. Aquests criteris permeten fer l'estimació d'una manera més senzilla, però resulta difícil trobar un factor productiu suficientment significatiu en els diferents períodes d'execució de l'obra.

Els **criteris d'estimació fonamentats en el producte** consisteixen a efectuar una mesura del treball efectuat en cada període per part dels arquitectes que hi intervenen (per exemple, tenint en compte els metres quadrats en cas d'una edificació). Per determinar els ingressos corresponents a l'exercici s'aplica el percentatge d'obra realitzada en el període sobre els ingressos totals del contracte. Hi ha empreses que utilitzen aquest mateix criteri per determinar el cost de l'obra en cada exercici aplicant el percentatge de realització sobre el pressupost. Això no és una forma correcta de registre perquè el sistema comptable ha de ser capaç de determinar els costos realment tinguts sense haver de fer estimacions.

Estimació dels ingressos corresponents a l'obra en curs segons els organismes normalitzadors

Segons els organismes normalitzadors, l'estimació dels ingressos corresponents a l'obra en curs es pot resumir en els quatre apartats següents:

A) L'IASB, en la NIC 11, estableix que l'estat de realització d'un contracte es pot determinar de diverses maneres; per tant, cal escollir la que permeti calcular d'una manera més fiable el treball fet. Segons la naturalesa del contracte, l'estimació dels ingressos es

pot efectuar utilitzant el criteri del cost, mitjançant un examen del treball executat o a partir d'un factor productiu mesurat en unitats físiques -com ara les hores de treball realitzades en relació amb el total estimat.

B) L'AICPA (American Institute of Certified Public Accountants) indica que l'ingrés que s'ha de reconèixer en cada exercici econòmic correspon a un percentatge de l'ingrés total estimat segons el mètode del cost o seguint alguna altra mesura del grau d'avanç que sigui representativa del treball fet.

C) L'ASC (Accounting Standards Committee) no especifica cap criteri concret per determinar els ingressos de l'obra en curs; es limita a indicar la possibilitat de realitzar l'estimació mitjançant una avaluació del treball fet.

D) L'ICAC, en l'adaptació sectorial de les empreses constructores, recull dues maneres alternatives a l'hora de determinar els ingressos de l'obra en curs seguint el mètode del percentatge de realització:

- el criteri del cost, i
- el criteri de la relació valorada.

El primer criteri també s'anomena mètode del "cost sobre cost" i consisteix a calcular un percentatge entre els costos suportats fins al moment i els costos totals i aplicar-lo sobre els ingressos totals -com ja hem vist.

Pel que fa al segon criteri, la relació valorada, aquest mètode s'introdueix per primera vegada en l'adaptació del PGC a les empreses constructores a causa de la necessitat de validar una pràctica comptable molt difosa en l'empresa espanyola per la seva simplicitat.

El mètode consisteix a avaluar les unitats d'obra⁵³ executada als preus establerts en el contracte, però amb la relació valorada pot passar que el nivell d'obra no reflecteixi el que s'ha produït realment -per exemple, quan les certificacions d'obra responen més a les necessitats de finançament del constructor que al treball efectivament realitzat-, per això aquest procediment no és gaire proper al mètode del percentatge de realització. Com indica Álvarez López,⁵⁴ la comptabilitat de les empreses constructores tendeix a proporcionar informació rellevant sacrificant l'objectivitat. En els projectes d'obres hi ha un alt grau d'indefinició per poder fer bé les estimacions, per això les actuacions pressupostàries en què es basa el cost sobre cost s'haurien de revisar constantment i per això es generalitza el criteri de la relació valorada.

D'altra banda, el criteri de la relació valorada opera amb valoracions monetàries i no té en compte els índexs de producció física, cosa que contribueix a una distribució heterogènia del benefici del contracte. Per salvar aquesta situació, Álvarez López proposa de fer ajustaments en cada període fins arribar a equiparar al coeficient mitjà de marges calculat sobre els oportuns pressupostos d'ingressos i costos revisats amb la relació valorada, és a dir, una refundició dels dos criteris. Però així cal més precisió pel que fa a la comptabilitat de costos i la comptabilitat pressupostària i moltes empreses no en poden gaudir.

Pel que fa als ingressos derivats de reformats, afegits i modificacions d'obra, encara estan sotmesos a un major grau d'incertesa que els relatius al contracte principal. Si no hi ha dubtes raonables, es registraran pel mateix mètode que l'utilitzat en l'obra corresponent, i en molts casos, com que són quantitats elevades i per aplicació del principi de prudència, pot afectar al resultat de l'exercici per les provisions per a riscos i despeses que s'han realitzat. En aquest cas, caldrà donar-ne informació en la memòria.

⁵³L'adaptació sectorial de les empreses constructores defineix la unitat d'obra com una porció homogènia i concreta de cada una de les parts materials necessàries per a l'execució d'una obra, en què els elements principals que hi intervenen es poden mesurar amb unitats físiques.

⁵⁴Álvarez López, J. M. C. (1998): "El cálculo y distribución del resultado por obras. El método de la relación valorada", *Partida Doble*, n. 87, p 28-38.

Comparant el criteri del cost i el criteri de la relació valorada, es pot deduir:

1. Els percentatges de beneficis en cada període són diferents segons que se segueixi un criteri o un altre. El criteri de la relació valorada té una oscil·lació molt més forta que el criteri del cost.
2. La distribució de l'ingrés i del benefici total és també molt diferent. Es pot dir que no hi ha sintonia amb l'estat de realització de l'obra, pel que fa al criteri de la relació valorada; amb el criteri del cost l'estat de realització és més aproximat, ja que se segueix més bé la filosofia general del mètode del percentatge de realització, que consisteix a distribuir i registrar el resultat final estimat de l'obra, a mesura que l'obra es va executant d'acord amb el marge global previst.
3. Seguint el criteri de la relació valorada, quasi sempre els resultats corresponents a l'obra no es distribueixen uniformement durant el període de temps que dura la seva realització; en canvi, seguint el criteri del cost els resultats estan amb sintonia amb l'estat de realització de l'obra -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.
4. Portant el criteri de la relació valorada a l'extrem, l'empresa fins i tot pot descapitalitzar-se, ja que es poden repartir beneficis no realitzats efectivament. En canvi, amb el criteri del cost no es pot donar aquesta situació.
5. El criteri del cost determina marges de major correspondència amb la porció d'obra realment executada en cada exercici, seguint el que pauta el grau d'avanç; en canvi, seguint el criteri de la relació valorada no és així.

Per tancar aquesta comparació, destaquem que el criteri de la relació valorada, en el cas espanyol, es fa servir molt a causa d'uns condicionants ben determinats, entre els quals hi ha la falta de precisió dels 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.

Comparant aquests organismes normalitzadors respecte als criteris d'estimació dels ingressos per obra executada, es pot interpretar que el criteri del cost és acceptat per tots, tot i que cap organisme imposa clarament un criteri determinat.

En el cas espanyol, a la pràctica la política comptable utilitzada per les empreses constructores és la de la relació valorada, com s'ha indicat. Val a dir que el criteri del cost és el més adequat, ja que permet correlacionar ingressos i costos corresponents a l'obra executada en cada exercici econòmic, estimant els primers en funció dels segons. D'altra banda, tal com s'ha assenyalat, és un mètode unànimement acceptat pels pronunciaments comptables, tant nacionals com internacionals.

Pel que fa a les UTE, la imputació d'ingressos més utilitzada per aquestes empreses unides temporalment és el percentatge de realització, i per a l'estimació d'ingressos moltes utilitzen la relació valorada, encara que no es descriu clarament en la memòria com es porta a terme l'aplicació del criteri. D'altra banda, en els apartats de la memòria no hi ha una bona informació que complementi tot el que fa referència als ingressos i les despeses que tenen aquestes associacions i, a més, la poca informació que hi ha és dispersa. Les UTE presenten una informació bastant desordenada pel que fa a la seva operativa.

4.4 OBRES REALITZADES A L'EXTERIOR

La facturació de l'activitat constructora a l'exterior ha anat incrementant aquests darrers anys; concretament, ha arribat a 3.100 milions d'euros l'any 2002. L'increment de l'activitat a l'exterior, traduït en un increment de facturació per aquest concepte, es pot apreciar en un dels gràfics de l'annex 1: "Resultados del sector de la construcción año 2002" (SEOPAN), concretament el gràfic "Evolución de la facturación en el exterior de 1974 a 2002", on es pot constatar que a partir de la dècada dels anys noranta hi ha un desenvolupament important de la facturació provinent de construccions a l'exterior. Concretament, l'any 2002 la distribució geogràfica⁵⁵ de la facturació a l'exterior va ser de:

- un 34% procedent de la Unió Europea
- un 32% procedent d'Amèrica del Sud
- un 21% procedent de la resta d'Europa
- un 5% procedent d'Àsia
- un 5% procedent d'Àfrica
- un 2% procedent de l'Orient Mitjà
- un 1% procedent d'Amèrica del Nord

La comparació amb Europa a l'any 2002 indica que Espanya continua representant el cinquè mercat en importància a la Unió Europea amb el 12% del total, tal com es pot veure en el gràfic de l'annex 1: "Comparación con Europa". D'altra banda, el tractament comptable d'aquestes obres executades a l'exterior del país segueix les pautes que marca l'adaptació sectorial de les empreses constructores, amb algunes peculiaritats que cal tenir en compte: per exemple, els actius fixos que es fan servir en aquestes obres a l'exterior, com ara la maquinària, s'amortitzen en el període de duració de l'obra. També els motllos,

⁵⁵Informació obtinguda del SEOPAN 2003.

encofrats... que s'utilitzen per a fabricacions aïllades a l'exterior no es consideren immobilitzat sinó que són cost de l'obra en què es fan servir.

Cal remarcar que la producció del conjunt d'empreses del SEOPAN l'any 2002 ha estat de 30.800 milions d'euros, que corresponen un 63% a l'activitat de construcció i un 37% a diversificació d'activitats. Tant en l'activitat constructora com en les activitats diversificades s'han utilitzat UTE amb molta freqüència, fins i tot en les obres contractades a l'exterior. Pel que fa a les activitats de construcció, el 63% abans esmentat es reparteix entre un 54% de construcció nacional i un 9% de construcció a l'exterior. Les activitats diversificades també tenen més pes en el marc nacional que en el marc exterior.

L'any 1976 en el SEOPAN es va crear un grup exportador per a la promoció de l'activitat internacional dels seus membres, amb una clara vocació exportadora. El grup exportador assessora i canalitza la informació rebuda de les diferents fonts entre els seus membres. Les empreses membre d'aquest grup són actualment les empreses més importants del sector de la construcció espanyol i duen a terme la totalitat de l'exportació de construcció al nostre país.

L'exportació de la construcció és una activitat plenament consolidada avui. Des dels seus inicis als anys seixanta ha tingut moltes oscil·lacions, però des de l'any 1980 va evolucionant i té un clar desenvolupament a partir de l'any 1992. És important assenyalar que en aquests últims anys aquesta exportació és molt significativa per la firma de contractes de construcció i explotació de tot tipus d'infraestructures, així com projectes mediambientals en règim de concessions en diverses parts del món, i això assegura una presència estable en els seus mercats a mig i llarg termini. Així queda reflectit en el mapa de l'annex 2, on es detallen les empreses del grup exportador presents en 40 països dels cinc continents amb un volum global de facturació exterior de 3.100 milions d'euros l'any 2002.

És important ressaltar que diverses empreses participants en el grup exportador figuren en els primers llocs de la classificació mundial de concessions de transport al mes de novembre de l'any 2002, tal com indica el SEOPAN.

En el desenvolupament de les seves funcions, el SEOPAN treballa en col·laboració amb el Ministeri d'Economia i Hisenda i, en l'àmbit internacional, SEOPAN grup exportador és membre de la European International Contractors (EIC), agrupació d'associacions d'empreses exportadores de la construcció dels països de l'Europa Occidental, i actualment té la presidència una empresa del grup. El SEOPAN també pertany a la Federació de la Indústria Europea de la Construcció (FIEC), que a la vegada és membre de la Confederació d'Associacions de Contractistes Internacionals (CICA).

Espanya no està gens allunyada d'Europa en aquesta exportació pel que fa a les empreses constructores. Es pot dir que amb la diversificació, l'exportació, l'alta capacitat tecnològica i l'elevada solvència financera, les empreses espanyoles cada vegada són més presents en tots els mercats exteriors, on han entrat amb força en l'execució de contractes en règim de concessió, en el camp de les infraestructures viàries, hidràuliques i de serveis en mercats de l'Amèrica Llatina i Europa, fet que manifesta la seva decidida aposta per la permanència i consolidació. Totes aquestes empreses quan van a l'exterior intenten processos de concentració, configuren grans grups empresarials amb estructures internes sòlides, una forta solvència financera i tècnica i una gran especialització per aconseguir una bona projecció internacional. A més, les empreses del SEOPAN grup exportador, amb una alta tecnificació, intenten implantar sistemes innovadors de gestió, qualitat, medi ambient, informació i control per tal de poder aconseguir les demandes dels grans projectes de construcció. Moltes d'aquestes empreses tenen diverses àrees de negoci complementàries. Són empreses l'orientació de les quals va cap a la gestió integral de projectes i pretenen capturar l'estalvi popular a través de la seva presència en els mercats borsaris.

4.5 ASPECTES FORMALS DELS COMPTES ANUALS DE LES EMPRESES CONSTRUCTORES QUE PARTICIPEN EN UNA UTE

Els formats de balanç de situació i compte de pèrdues i guanys que presenta l'adaptació sectorial de les empreses constructores són pràcticament coincidents amb els del PGC de l'any 1990. Les úniques particularitats són les relatives a les existències i les UTE, per això es tracten en aquest apartat del capítol. Pel que fa a la memòria, sí que és més àmplia la de l'adaptació sectorial que la del PGC de l'any 1990 i entra més en detall en molts dels apartats.

4.5.1 Aspectes relacionats amb el balanç de situació

En les empreses constructores, les existències estan constituïdes per elements que tenen una permanència a l'empresa normalment superior a l'any. La classificació entre actiu fix o circulat està determinada per la funció que compleixen en relació amb la seva participació en el procés productiu. Així, un element immobiliari pertany al grup d'existències si està destinat a transformar-se en disponibilitat financera a través de la venda com a activitat ordinària de l'empresa, i un element serà d'immobilitzat si es troba vinculat a l'empresa de manera permanent.

Existències

Les empreses constructores que intervenen en una UTE inclouen en la partida d'existències l'obra en curs quan es fa servir el mètode del contracte acomplert -s'activen les despeses ja que no es pot reconèixer l'ingrés perquè s'aplica la prudència valorativa. Les obres acabades no tenen cap import quan es fa servir el contracte acomplert, ja que es porten a ingressos quan el projecte està substancialment acabat. En les existències també hi ha un subapartat que recull l'import dels béns rebuts en cobrament de crèdits, ja que

solen ser venuts; si no és així, l'empresa els ha de catalogar com a actiu fix a preu de construcció si els ha construït, o per l'import del crèdit més totes les despeses inherents a l'operació amb el límit del preu de mercat, si no els ha construït. D'altra banda, les despeses inicials i els treballs auxiliars s'activen com a existències i posteriorment es van portant a "Obra en curs d'execució", si es fa servir el mètode del contracte acomplert, o a "Ingressos", si es fa servir el mètode del percentatge de realització.

Si l'empresa utilitza el mètode del percentatge de realització és en la partida "Vendes" on trobem l'import de l'obra en curs d'execució. En aquesta situació la informació en la partida d'existències perd rellevància, tot i que resulta encertat l'estudi dels treballs auxiliars i de les despeses inicials d'avantprojecte o projecte per veure si tenen una projecció plurianual i si s'activen aquestes despeses en el balanç de situació, indicant els criteris d'imputació a resultats -normalment a partir del grau de realització.

Deutes amb subcontractistes

Els deutes amb subcontractistes són típics del sector de la construcció i de les UTE i, a més, els seus imports són considerables però no tenen un epígraf independent en els estats financers sinó que aquestes obligacions estan en l'epígraf "Creditors comercials". Al PSEC únicament s'exigeix desglossar l'import de l'obra subcontractada per tipologies d'obres, no pas pels diferents creditors. D'altra banda, alguns imports reconeguts, com ara obligacions de pagament amb el subcontractista, poden ser deutes no formalitzats.

Provisions per a operacions de tràfic

Les provisions són de passiu, a excepció de la provisió d'insolvències, i queden dintre de creditors a curt termini. Aquí es podria discutir si es tracta de partides de passiu fix o bé de passiu circulat, perquè sovint cobreixen riscos que tenen el seu desenllaç a l'acabament de l'obra. La normativa es pronuncia a favor del passiu circulat a causa de la seva relació amb el tràfic empresarial; no obstant això, a efectes d'anàlisi comptable cal tenir-ho present quan es recullen xifres rellevants.

Informació sobre les UTE

El PSEC indica que les empreses que participin en una o diverses UTE poden presentar el balanç de situació com segueix:

- integrant en cada partida les quantitats corresponents a les UTE, o bé
- diferenciant en cada partida la quantitat corresponent a la pròpia empresa constructora i la de les UTE.

Ara bé, el PSEC implícitament es decanta per l'opció de la integració, ja que no hi ha cap epígraf en el model de balanç de situació per a les operacions amb les UTE. Elegida una opció per al balanç de situació, s'ha de seguir també pel compte de pèrdues i guanys, en correspondència amb el principi d'uniformitat. En l'adaptació sectorial de les empreses immobiliàries també s'apunta això mateix.

4.5.2 Aspectes relacionats amb el compte de pèrdues i guanys

Import net de la xifra de negocis

La quantia de les vendes no té gaire sentit quan s'utilitza el mètode del contracte acomplert, perquè no reflecteix els ingressos per l'obra en curs d'execució, i encara més quan l'empresa fa poques obres i importants en períodes temporals que superen l'exercici econòmic. D'altra banda, la xifra de negocis pot no correspondre al nivell real d'activitat de l'empresa, perquè se sol subcontractar una bona part de l'obra, per això cal fer una anàlisi en paral·lel amb les despeses de subcontractació recollides a "Altres despeses externes". Personalment, crec que seria molt millor un subapartat que recollís exactament el tema de la subcontractació.

També cal considerar la multiactivitat empresarial, que necessita el detall de les vendes segons el tipus d'activitat en la memòria, sempre que aquesta informació no perjudiqui l'empresa. L'adaptació sectorial de les empreses immobiliàries també inclou la

multiactivitat en les normes de valoració dels comptes anuals. Cal tenir present que moltes vegades l'activitat promotora i immobiliària es fa simultàniament a l'activitat constructora i s'apliquen les normes corresponents a cada activitat, tot i que, en general, a les empreses en què es fan alhora diferents activitats cal elaborar un pla comptable únic, que resulti d'ajuntar les adaptacions sectorials respectives (García Castellví, 2004, p. 19).

Així doncs, l'import net de la xifra de negocis és rellevant quan s'utilitza el mètode del percentatge de realització; a més, si es diferencia clarament l'import de l'obra realitzada per l'UTE i l'import de l'obra subcontractada, l'anàlisi econòmica és molt més factible. En cas de multiactivitat, també cal que quedin clares les diferents activitats que es realitzen i les normes comptables que se segueixen per a cada activitat.

Variació de les existències

En el compte de pèrdues i guanys hi ha l'epígraf corresponent per poder reflectir les variacions experimentades en les diferents partides d'existències, per obres acabades, en curs, per despeses d'avantprojecte i projecte i per treballs auxiliars. En cas de presentar-se una reducció es troben en les despeses i, en cas contrari, en els ingressos.

La informació de les UTE

En l'adaptació sectorial de les empreses constructores s'estableix -com ja s'ha indicat- que el compte de pèrdues i guanys s'ha d'elaborar amb els mateixos criteris que el balanç de situació, bé integrant cada partida o diferenciant les partides entre l'UTE i l'empresa constructora. Cal recordar que la integració sol ser el procediment més habitual.

4.5.3 Aspectes relacionats amb la memòria

Normes de valoració

En aquestes normes de valoració s'indica que s'ha de donar informació sobre aspectes com ara mètodes de determinació del resultat o criteris d'estimació d'ingressos per obres i s'ha

de diferenciar la producció de la certificació, els criteris de valoració de l'obra en curs i les provisions específiques.

Crèdits comercials

En aquest apartat cal desglossar la xifra de clients diferenciant els saldos nacionals dels saldos estrangers, i en els nacionals s'ha d'incidir entre els que corresponen al sector públic i els que corresponen al sector privat.

Existències

En aquest apartat s'ha de donar informació de les despeses inicials d'avantprojecte o projecte i dels treballs auxiliars. També s'ha de detallar l'import de l'obra en curs seguint una clara classificació per tipologia d'obres, desglossant entre edificació (residencial i no residencial) i enginyeria civil. Aquest apartat no demana informació sobre les existències de béns immobles adquirits per cobrament de crèdits, de les quals sí que cal donar-ne detall en l'epígraf d'immobilitzat material, cosa sorprenent, ja que aquests immobles es tracten habitualment com a existències.

Situació fiscal

En la memòria s'ha d'informar de la situació fiscal de les UTE.

Garanties compromeses amb tercers i altres passius contingents

Aquí també l'única peculiaritat és l'exigència d'informació sobre les UTE. En destaca la informació dels avals amb els quals es cobreixen les responsabilitats normals de les empreses constructores per la licitació, execució i acabament dels seus contractes d'obres.

Ingressos i despeses

Ingressos

Cal informar de l'import net de la xifra de negocis per categories d'activitats, seguint la Classificació Nacional d'Activitats Econòmiques (CNAE), i per mercats geogràfics, diferenciant el mercat nacional, amb les comunitats autònomes, i el mercat estranger. En

cas que aquesta informació perjudiqui l'empresa es pot ometre, però sempre s'ha de justificar. També cal diferenciar les vendes per tipologies d'obres i segons el destinatari (l'Estat, comunitats autònomes, ajuntaments, empreses, particulars). A més, cal diferenciar la xifra de negocis corresponent a l'obra que ha realitzat el contractista i el subcontractista, junt amb l'import de l'obra executada pendent de certificar.

Despeses

En les despeses cal el detall de l'import dels treballs realitzats per subcontractistes, incloent-hi la classificació abans apuntada, segons la tipologia de les obres.

Unions temporals d'empreses

Aquest apartat fa referència a la informació següent:

- Informació sobre cada UTE en què es participa, indicant els criteris de valoració utilitzats per cada unió temporal i el percentatge de participació que es posseeix.
- Relació de les diferents UTE, indicant la xifra de negocis global, l'obra contractada o compromesa en ferm i una menció separada de les obres nacionals i estrangeres, indicant la causa de la seva omisió si això no s'apunta per la seva naturalesa.
- Informació sobre la forma com s'ha realitzat la integració proporcional.

Cartera de comandes

Cal informar de la cartera de comandes, diferenciant els contractes en curs dels que estan pendents d'inici, indicant l'obra facturada i la pendent de realització. També cal detallar aquesta cartera de comandes seguint la classificació per tipologia d'obres, així com per mercats geogràfics, diferenciant el mercat nacional i l'internacional.

4.6 LA IMATGE FIDEL EN EL SECTOR DE LA CONSTRUCCIÓ I EN LES UTE

En l'adaptació sectorial del Pla general comptable a les empreses constructores de l'any 1993 es pretenia:

- donar unes pautes per elaborar la informació comptable de manera homogènia i comparable, i
- aconseguir més transparència informativa en el sector.

En aquests deu anys de vigència d'aquesta adaptació sectorial tots dos objectius bàsicament s'han assolit, tot i que encara hi ha llacunes importants avui pel que fa a la informació comptable de les empreses del sector de la construcció i especialment quan es duen a terme unions temporals d'empreses. A més, la qualitat de la informació es pot millorar considerablement (Fernández Rodríguez i Garay González, 2003, p. 30).

En aquest sector de la construcció és on més UTE es constitueixen, i els comptes anuals quan les empreses s'associen sota aquesta fórmula han de ressaltar tota la informació necessària per poder gestionar bé els projectes immobiliaris i poder analitzar els estats comptables. Per tot això cal un treball de camp -que recull el proper capítol-, 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.

Val a dir que alguns autors⁵⁶ assenyalen que aquesta figura no ha seguit gaire de prop el tractament comptable que apareixia en l'adaptació sectorial de les empreses constructores; concretament, el seu treball indica que pràcticament totes les UTE presenten la seva informació comptable integrada en els balanços de situació i en els comptes de pèrdues i

⁵⁶Fernández Rodríguez i Garay González (2003): "¿Cómo son las cuentas anuales de las constructoras tras diez años de vigencia del Plan sectorial?", a *Técnica Contable*, 655, p. 16-32.

guanys, cosa que suposa que les dades sobre les UTE estan disperses en la memòria i molta de la informació que demana l'adaptació sectorial (la situació fiscal, les garanties compromeses amb tercers i altres passius contingents) no està recollida als estats comptables. Aquests autors assenyalen que la informació comptable pel que fa a l'adaptació sectorial presenta moltes alternatives i això fa que sigui més difícil d'analitzar; proposen que en una futura revisió del PSEC això es tingui en compte i també que el seguiment de la normativa comptable per part de les empreses del sector de la construcció en general sigui més estricta.

Cal tenir ben present que la figura de l'UTE té un pes important en el sector (un 25% del volum d'activitat) i que cada vegada s'utilitza més gràcies als avantatges que té, com ara poder portar a terme importants projectes conjuntament entre empreses, poder diversificar el risc, facilitar l'adjudicació de projectes, facilitar l'especialització o millorar la fiscalitat. No obstant això, des d'un punt de vista comptable dóna una informació insuficient i confosa, que limita de manera important la seva anàlisi i gran part de les seves possibilitats. També cal tenir present que en les UTE es fan servir criteris consagrats per la pràctica empresarial però discutibles econòmicament, i que fins i tot s'aparten de la normativa de l'IASB. Tot això posa en dubte la imatge fidel d'aquestes associacions temporals, que fa tant de temps que s'estan portant a terme en el sector de la construcció.

Segurament, el futur del sector de la construcció i de les UTE des d'un punt de vista comptable serà millorar considerablement la informació comptable que presenten amb uns formats més adequats pel que fa als comptes anuals. L'UTE, com a entitat jurídica i ens comptable, podria acabar presentant uns estats financers propis, per poder gaudir d'una informació de qualitat, comparable i equivalent a la de la majoria de països europeus seguint una nova filosofia comptable, tot plegat per millorar la informació que donen actualment les UTE i aconseguir el necessari equilibri entre l'UTE, la rellevància econòmica i la qualitat d'informació comptable que s'ha de subministrar.

4.7 CONTRACTES DE CONSTRUCCIÓ EN LA NORMATIVA INTERNACIONAL, EN LA NORMATIVA FRANCESA I EN LA NORMATIVA ESPANYOLA

Tal com s'ha indicat anteriorment, el reconeixement del resultat és una feina complexa en determinats sectors productius, i el sector de la construcció és un d'aquests sectors en què el reconeixement comptable dels ingressos té certes dificultats de càlcul en cada exercici econòmic, normalment a causa dels contractes de llarga durada, és a dir, contractes de durada superior a l'exercici econòmic.

Per tractar els contractes de llarga duració⁵⁷ cal comparar tres normatives: 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**, que ja hem anat destapant al llarg dels capítols precedents analitzant l'adaptació sectorial del Pla general comptable a les empreses constructores.

En aquest entorn globalitzat, l'IASB possibilita eines comptables a totes les empreses amb independència del lloc on tinguin ubicats els seus domicilis socials, per això és un organisme clau, ja que les seves normes són una referència essencial a la Unió Europea, com dèiem anteriorment. Per tractar aquests contractes de construcció, la norma de l'IASB que hi està directament relacionada és la NIC 11; del dret comptable francès, les normes que fan referència a contractes de llarga duració són l'"Avis 99-10", del Conseil National de la Comptabilité, i, complementàriament, el Plan Comptable General (PCG) i el Règlement (RG) 99-08, i, finalment, de la normativa espanyola hi ha les normes de l'adaptació sectorial del Pla general de comptabilitat a les empreses constructores, elaborat per l'ICAC i aprovat per ordre del Ministeri d'Economia i Hisenda el 27/01/93.

⁵⁷ Una font important d'aquest estudi ha estat el treball de Álvarez López, Carrasco Díaz i Lillo Criado, 2003.

L'estructura d'aquestes tres normatives és diferent, però la normativa espanyola és la que presenta més diferències respecte de les altres normatives. Concretament, la normativa espanyola dedica una gran part del seu contingut al desenvolupament del quadre de comptes, a les definicions i relacions comptables i als models de comptes anuals, i, en canvi, no detalla gaire els criteris de reconeixement i valoració comptables.

La normativa internacional i la normativa francesa prescindeixen dels quadres de comptes, de les definicions i relacions comptables i dels models dels estats comptables, i posen en relleu el desenvolupament de les diferents solucions relatives al reconeixement dels resultats en els exercicis de vigència dels contractes (Álvarez López, Carrasco Díaz i Lillo Criado, 2003, p. 712-713).

En aquestes tres normatives hi ha unes característiques comunes, que són:

1. Els contractes de construcció en les tres normatives són contractes de llarga durada, en què cal fer una negociació específica.
2. En la definició de costos coincideix la NIC 11 i la normativa francesa. En la normativa espanyola no hi ha cap apartat on es detallin els costos d'un contracte de construcció, tot i que en el tractament del mètode del contracte acomplert es detallen alguns d'aquests costos i es pot apreciar que coincideixen bastant amb els costos apuntats per les altres normatives. Cal remarcar que la normativa més precisa és la internacional, és a dir, l'IASB, que aprofundeix més quan cita molts exemples de costos.
3. Totes tres normatives tenen com a un dels mètodes preferents de reconeixement d'ingressos i resultats el mètode del percentatge de realització. Així, doncs, totes tres normatives coincideixen que quan el desenllaç d'un contracte es pugui estimar de manera fiable, els ingressos i costos associats han de ser reconeguts a resultats amb referència a l'estat d'acabament de l'activitat.

4. Totes tres normatives tracten la provisió de pèrdues per obres d'una manera molt similar: requereixen la dotació de la provisió quan els costos totals del contracte superen els ingressos totals. De tota manera, la NIC 11 matisa millor la seva utilització donant unes pautes més clares per a la seva comptabilització. Una crítica pel que fa a això de totes tres normatives és que no es respecta el principi d'especialització d'exercicis, ja que en un exercici es provisionen la totalitat de les pèrdues que es tindran en períodes futurs i aquestes hipotètiques pèrdues s'haurien de revelar en un annex informatiu (Álvarez López, Carrasco Díaz i Lillo Criado, 2003, p. 736-737).

Les característiques que no són comunes entre totes tres normatives són:

1. Les normes de l'IASB i la normativa francesa permeten la segmentació i agrupació dels contractes de construcció; en canvi, la normativa espanyola no fa referència en cap moment a la segmentació de contractes de construcció i a l'agrupació de contractes de construcció.
2. La NIC 11 de l'IASB distingeix els contractes a preu fix i els contractes de marge sobre cost. En canvi, la normativa francesa assenyala que els contractes de marge sobre cost no són contractes de llarga durada. Pel que fa a la normativa espanyola, no fa aquestes distincions, i per això es pot aplicar la normativa sobre tots els contractes.
3. La NIC 11 detalla una llista dels ingressos que s'han de registrar en cada moment, tal com també ho fa la normativa francesa, que hi afegeix els ingressos financers durant tot el temps o part del temps de duració del contracte i els ingressos procedents de les diferències de canvi i d'operacions de cobertura. En canvi, la normativa espanyola no dedica cap apartat a relacionar els components dels

ingressos d'un contracte de construcció, sols indica vagament aquesta informació pels contractes d'obres realitzades per encàrrec i amb contracte.

4. Una de les diferències més destacades entre les normatives és que les normatives francesa i espanyola accepten el mètode del contracte acomplert a l'hora de reconèixer resultats, cosa que no fa la normativa internacional. Cal, però, fer unes quantes matisacions entre la normativa francesa i la normativa espanyola: la normativa francesa admet els dos mètodes de reconeixement de resultats: el mètode del percentatge de realització i el mètode del contracte acomplert, però recomana el primer mètode amb un cúmul de diferents possibilitats d'aplicació (benefici zero⁵⁸) per tal que el mètode del contracte acomplert no s'acabi aplicant. En la normativa espanyola també hi ha els dos mètodes, i també es té preferència pel primer, però a la pràctica s'aplica bastant el mètode del contracte acomplert, ja que no té les alternatives apuntades per la normativa internacional i la francesa en cas d'estimacions no fiables i tampoc no té el cúmul de possibilitats diverses d'aplicació en la normativa nacional. En resum, l'IASB només accepta el percentatge de realització i l'alternativa del benefici zero, amb els complements de les provisions de pèrdues per obres i d'informacions addicionals en cas d'estimacions no fiables. L'IASB no admet el mètode del contracte acomplert. Les normes franceses són similars a l'IASB però admeten el contracte acomplert. I les normes espanyoles només admeten el contracte acomplert en casos excepcionals de dificultat en les estimacions i no orienten cap al benefici zero.
5. Una altra diferència prové dels procediments de càlcul del grau d'avanç. Específicament, les normes internacionals i les franceses s'inclinen pel "criteri del cost", en canvi, la normativa espanyola es decanta per la "relació valorada", que no és realment un mètode de mesura del grau de realització (Álvarez i Carrasco, 2000, p. 422-423) sinó un mètode de base acumulativa, perquè no distribueix

⁵⁸El benefici zero indica que els ingressos es reconeguin només en la mesura que sigui possible recuperar els costos tinguts.

adequadament el resultat global del contracte en cas d'existir diferents marges en les diferents unitats d'obra.

6. D'altra banda, la normativa internacional, en la NIC 11, indica que quan les circumstàncies que impedeixen estimar amb prou fiabilitat el desenllaç del contracte desapareixen, els ingressos i les despeses han de passar al resultat de l'exercici a partir de l'estat d'acabament de l'obra en la data de tancament. La normativa espanyola, en canvi, no diu res sobre això. La normativa internacional i la normativa francesa tenen en compte els canvis en les estimacions; en canvi, la normativa espanyola no té presents els canvis de les estimacions com a canvis en els criteris comptables.
7. Pel que fa a la presentació dels estats financers, la NIC 11 és la que demana més informació; la normativa francesa no demana tan detall però insisteix que s'aportin dades per als contractes en què no es pot estimar fiablement el resultat final; també la normativa espanyola exigeix determinades informacions en la memòria, però de totes les normatives la internacional, en la NIC11, és la que exigeix una informació més complexa i específica respecte de la resta de les normatives analitzades.

Com a conclusió d'aquest apartat, queda constatat que aquestes tres normatives tenen més diferències que similituds, tot i que la normativa internacional i la francesa són més semblants. La normativa espanyola és la que mostra més diferències.

D'altra banda, davant del procés de globalització econòmicofinancera calen informacions comptables harmonitzades i en sintonia amb les normes de l'IASB, i per això encara queda una tasca comptable important d'harmonització per fer per part dels diferents països de la Unió Europea, no tan sols pensant en els comptes anuals consolidats, sinó també pel que fa als comptes anuals individuals. En un futur pròxim, la normativa internacional, la francesa i l'espanyola hauran de convergir, si és que es pretén una informació comptable seriosa.

4.8 CONCILIACIÓ NIC / NIIF & US GAAP

La globalització actual dels mercats, juntament amb el marc internacional tan dinàmic que envolta a les empreses, ha incidit directament en l'objectiu d'aconseguir una harmonització comptable internacional, ja que la internacionalització de l'economia implica una internacionalització comptable. Aquesta harmonització comptable suposa que en un món globalitzat les transaccions econòmiques es comptabilitzin de manera similar, independentment d'on es facin, ja que la diversitat comptable és un dels grans problemes de comparabilitat de la informació.

Així doncs, el sistema d'informació dinàmic que és la comptabilitat està condicionat per l'entorn internacional en què es mou l'empresa actual i, per tant, aquesta informació financera ha de ser comparable, i resulta necessari disposar d'unes normes comptables reconegudes internacionalment per a la informació financera de les societats. Per a això hi ha dos organismes actualment que emeten normativa internacional: l'IASB (International Accounting Standards Board) i el FASB (Financial Accounting Standards Board).

L'IASB és un organisme professional privat que no té legitimitat política l'objectiu del qual és desenvolupar normes comptables d'alta qualitat, intentant la convergència d'aquestes normes amb les normes comptables dels diferents països; concretament, les normes emeses per l'IASB són les NIIF (normes internacionals d'informació financera). Actualment aquest organisme té molta activitat; a més, les esmentades normes són seguides per molts països. La Unió Europea, per exemple, ha reglamentat l'obligació que les empreses que cotitzen en les borses europees dels estats membre segueixin les NIIF a partir de l'any 2005.

El FASB és un organisme de caràcter professional emissor de normes comptables als Estats Units d'Amèrica (EUA), però aquestes normes tenen dimensió internacional ja que

són les normes acceptades pel mercat de valors nord-americà, que és el mercat on pretenen accedir la majoria de les multinacionals.

La tasca realitzada per l'IASB ha estat molt dinàmica des de la seva creació l'any 1973, tant pel seu funcionament i la seva estructura com per l'emissió de normes que ha portat a terme. Per aquest motiu, l'estratègia comptable triada per la Unió Europea per aconseguir la desitjada harmonització comptable ha estat el seguiment de les normes de l'IASB, i a causa del fet que en els països de la Unió Europea fonamentalment la regulació comptable és pública, la Unió Europea ha optat per la via del reglament comunitari per fer obligatòries directament als estats membre aquestes NIC/NIIF, a partir de l'any 2005 per a les societats que cotitzen en les borses europees, però més endavant segurament per a totes les altres empreses individuals. Cal destacar que l'harmonització comptable internacional incideix en l'harmonització comptable europea i incideix també en l'harmonització comptable dels estats membre.

Espanya ha de convergir en aquesta postura, i per això cal una reforma que ja està en marxa i que passa per una harmonització conceptual que té per filosofia la informació útil per poder prendre les millors decisions econòmiques. Actualment, entre les NIC/NIIF i l'ordenament espanyol hi ha diferències, ja que les NIC/NIIF busquen la informació útil respecte de l'actual sistema comptable espanyol, més orientat a la protecció patrimonial; també el nivell d'informació és més ampli des de la normativa internacional, i, per tal que siguin comparables, cal una harmonització de fons (Tua, 2001, p. 8). Cal, però, recordar que per a la reforma del nostre sistema comptable no cal pas un canvi brusc de tots els aspectes comptables (Cea García, 2002, p. 153-198).

En el marc comunitari s'ha apostat per les NIC/NIIF de l'IASB, i els estats nord-americans utilitzen els US GAAP, que són els principis comptables generalment acceptats als EUA emesos pel FASB. D'altra banda, la SEC (US Securities and Exchange Commission), organisme regulador dels mercats nord-americans, exigeix que per cotitzar a les borses

nord-americanes els estats financers tant d'empreses nacionals com estrangeres es facin seguint els US GAAP. La SEC no accepta les NIIF.

L'apropament desitjat entre l'IASB i el FASB es va produir en una reunió l'any 2002 a Norwalk (EUA), concretament el dia 18 de setembre de l'any 2002. Els dos organismes van acordar desenvolupar normes comptables d'alta qualitat compatibles; a més, van decidir dur a terme un projecte a curt termini per eliminar les diferències entre les NIIF i els principis US GAAP, i han anat duent a terme habitualment més projectes conjunts. És, doncs, una entesa entre l'IASB i el FASB que suposa un pas endavant per a la convergència de normes comptables. En resposta a aquesta entesa, el president de la CNMV (Comissió Nacional dels Mercats de Valors) es mostra convençut (*Estrella Digital*, 2003, p. 1) que a l'any 2007 aproximadament les normes de comptabilitat europees i nord-americanes seran molt similars.

Actualment, si es comparen les NIC/NIIF i els US GAAP hi ha diferències importants en el tractament comptable, per exemple, dels actius fixos, de les combinacions d'empreses... Però aquestes diferències són menors que abans de les revisions de les NIC/ NIIF, la qual cosa indica un cert apropament. Pel que fa a les UTE, la figura que s'assimila a aquesta associació temporal en la normativa internacional és el *joint venture*, i tant les NIC/NIIF com els US GAAP reconeixen les combinacions de negocis tipus *joint venture*.

Aquesta lenta conciliació té un objectiu econòmic important, que és la possibilitat de poder cotitzar a la borsa de Nova York, ja que avui en dia quan una empresa vol cotitzar a l'esmentada borsa ha de tenir els seus estats financers presentats seguint les normes comptables americanes, i per a moltes empreses suposa un cost addicional important preparar els estats seguint els US GAAP. Així doncs, la majoria d'empreses que busquen finançament internacional fan pressió per aconseguir un conjunt de normes comptables homogènies per als estats financers, de manera que es pugui arribar a incrementar la comparabilitat dels estats comptables i salvar aquests tipus de problemes apuntats. En un futur, segurament que hi haurà una conciliació més clara entre les NIIF i els US GAAP.

Cal seguir en aquest camí per aconseguir unes normes comptables acceptades en l'àmbit internacional. L'IASB té com a un dels seus objectius desenvolupar normes comptables per promoure la seva acceptació i seguiment en l'àmbit internacional, ja que facilitarà sense cap mena de dubte la difícil tasca empresarial de les empreses que es troben dintre del marc de la globalització.

4.9 LES NIIF I ELS NEGOCIS CONJUNTS

L'economia globalitzada comporta l'existència de competidors internacionals en mercats cada vegada més oberts i competitius, per aquest motiu moltes de les petites i mitjanes empreses han d'aconseguir una dimensió adequada i una gran flexibilitat per adaptar-se als ràpids canvis econòmics que hi ha al mercat. Una de les fórmules que es va utilitzant cada vegada més és la cooperació empresarial, per portar a terme negocis conjuntament en l'escenari internacional.

La coparticipació empresarial sorgeix com a resultat d'un acord contractual entre empreses per emprendre una activitat econòmica sotmesa a un control compartit, sense que cap empresa perdi la independència econòmica ni la seva personalitat jurídica, en què cada un dels socis assumeix el control sobre la seva part de les utilitats econòmiques futures a través de la seva participació en els actius, passius, despeses i ingressos (Gallego Rodríguez; Ramos Stolle; Rivero Fernández, 2003, p. 761-769). Aquesta activitat conjunta que fonamenta econòmicament la coparticipació empresarial es pot portar a terme entre empreses que operen en el mateix país i també en l'àmbit internacional, com és habitual en els últims anys.

Econòmicament, l'existència d'una activitat conjunta i el control compartit ha de donar lloc a una coparticipació empresarial que ha de quedar reflectida en una bona informació comptable. Jurídicament, aquests contractes de col·laboració empresarial es poden portar a terme sense que les societats participants perdin la seva personalitat jurídica, i en la majoria de països desenvolupats els acords contractuals estan regulats. Concretament, en el nostre país trobem l'agrupació d'interès econòmic (AIE) i la unió temporal d'empreses (UTE), que responen a aquests tipus de contractes de col·laboració.

Pel que fa a la informació comptable d'aquests negocis conjunts, la NIC 31, "Informació financera relativa a les inversions en empreses coparticipades", ja tractada anteriorment en la tesi, analitza els efectes econòmics de la coparticipació empresarial en negocis conjunts amb independència de la forma jurídica que adopten les empreses i indica que en les *operacions controlades conjuntament* la utilització dels actius i altres recursos propietat dels socis per realitzar una activitat se sotmet a control compartit sense que es necessiti la creació d'una entitat amb estructura financera independent. En aquest cas, la informació que cal proporcionar la dóna cada partícip incorporant en els seus estats financers els actius sota el seu control, els deutes i les despeses tingudes i la part corresponent dels ingressos derivats de l'activitat coparticipada.

D'altra banda, pels *actius controlats conjuntament* el partícip, per al desenvolupament d'una activitat comuna, ha d'incloure en els seus estats comptables informació sobre:

- la part de l'actiu corresponent;
- qualsevol passiu o despesa relacionat amb aquest actiu;
- la part de les obligacions conjuntes, i
- els ingressos procedents de l'explotació de la part corresponent de l'actiu i les despeses que es poden ocasionar.

Per a *entitats controlades conjuntament* es pot constituir una societat per accions, una associació entre empreses o una altra entitat similar de la qual cada partícip té una participació en actius, passius, despeses i ingressos. En aquest cas, la NIC 31, "Informació financera d'empreses controlades conjuntament", preveu dues alternatives quant a la informació que han de subministrar els socis en els seus estats comptables consolidats. L'alternativa preferent és utilitzar la integració proporcional; l'altra és utilitzar el procediment de posada en equivalència.

La utilització de la integració proporcional per exposar la participació en el negoci conjunt permet reflectir la substància i la realitat econòmica d'aquests acords. Destaca el fet que

cada soci té el control sobre la seva participació en els futurs resultats, mitjançant la integració en els seus estats financers de la part dels actius sobre els quals exerceix control conjunt, així com la part dels passius dels quals és conjuntament responsable. En l'estat de resultats, el partícip inclou la part que li correspon dels ingressos i despeses de l'entitat conjunta (Gallego Rodríguez; Ramos Stolle; Rivero Fernández, 2003, p. 765).

Actualment, l'ordenament comptable espanyol no té unes normes específiques per a l'elaboració i emissió d'informació financera relativa a la coparticipació empresarial, i per això s'aplica la normativa general i, supletòriament, la de la forma jurídica que tingui l'entitat coparticipada. D'altra banda, hi ha manifestes diferències amb les NIIF, ja que els plantejaments normatius de l'IASB es fonamenten en la substància econòmica de l'operació i estudien la valoració de l'aportació en la comptabilitat de l'empresa coparticipada i la valoració de la participació en els estats comptables del partícip. En canvi, la normativa espanyola no preveu unes normes específiques per figures associatives que tenen un control compartit, la qual cosa posa en dubte la imatge fidel del patrimoni coparticipat i dels resultats que presenta l'activitat en comú.

L'AIE i l'UTE són les principals figures que representen la cooperació empresarial al nostre país. Hi ha dues alternatives per valorar les aportacions no monetàries en els estats financers d'aquestes entitats, que són:

- el valor net comptable que tenen en la comptabilitat dels partícips, o
- el valor actual.

Una diferència clara que afecta a les UTE és la valoració de la inversió inicial que figura en els estats comptables dels partícips, que, seguint els plantejaments normatius de l'IASB, es pot fer pel valor raonable de l'actiu entregat; en canvi, en la normativa espanyola se segueix el principi del preu d'adquisició. Una situació semblant és la de les aportacions no monetàries al "Fons operatiu", que, segons la normativa internacional, té en compte el valor raonable.

Així doncs, la futura reforma comptable espanyola ha de tenir present la comptabilització dels negocis conjunts, ja que actualment en el nostre país no hi ha unes normes precises per elaborar i emetre informació financera derivada de la coparticipació empresarial.