

CONCLUSIONS DE L'ANÀLISI DE LA INFORMACIÓ COMPTABLE DE LES UTE

Les conclusions d'aquesta tesi es poden estructurar en dos apartats:

- a) Les que fan referència a la part teòrica d'aquesta figura comptable, tractades del primer al quart capítol de la tesi.
- b) Les que fan referència a la part empírica, derivades de l'anàlisi realitzada sobre un conjunt de trenta empreses, que es mostra en el cinquè capítol de la tesi.

Respecte al primer apartat, les conclusions a què s'ha arribat són les següents:

1. En la investigació es posa de manifest que **la fórmula associativa de les UTE cada vegada és més utilitzada en el món empresarial, i que és en el sector de la construcció on les UTE han proliferat notablement en aquests últims anys**, a causa de la necessària especialització de les empreses implicades i la rapidesa d'execució actualment de les obres. Aquesta fórmula també permet que empreses de caràcter privat puguin assolir contractes d'obres públiques. A banda d'això, la independència i autonomia jurídica dels participants, la coordinació de les capacitats tècniques, operatives i financeres, l'obertura a diversos mercats, el compartiment del risc i la facilitat per aconseguir licitacions públiques són altres avantatges que presenta l'UTE. Així doncs, les UTE són una necessitat en l'economia de mercat, es tracta d'una unió per enfortir i fer possible una activitat econòmica concreta i cada vegada se'n constitueixen més en el sector de la construcció, que és un sector puntal de l'economia nacional per l'efecte multiplicador sobre la resta d'activitats econòmiques i per la capacitat generadora d'ocupació. D'altra banda, el principal mercat és el nacional, però cada vegada s'incrementa més l'activitat a l'exterior per mitigar el risc del cicle constructor nacional.

2. La normativa comptable referent a les UTE es troba en l'adaptació sectorial del PGC de les empreses constructores (PSEC) i també en l'adaptació sectorial de les immobiliàries; a més, aquesta normativa comptable és extensiva a tots els sectors d'activitat, però en la tesi es constata que **la informació de les UTE que es presenta en els estats financers de les empreses partícips no segueix amb exactitud el que pauta el PSEC i, d'altra banda, la informació de la memòria referida a les UTE és insuficient i dispersa.**

3. L'esmentada normativa comptable pautada pel PSEC, com ja s'ha apuntat, ha de ser seguida per altres sectors d'activitat quan es realitzen UTE, i això suposa dificultats importants en altres sectors d'activitat. Concretament, el reconeixement dels ingressos en les empreses constructores i immobiliàries sol ser diferent i, en canvi, hi ha moltes empreses que presenten alhora totes dues activitats, ja que actualment aquestes empreses constructores diversifiquen les seves activitats en sectors com ara l'immobiliari i els serveis. Per tant, **seria convenient que les UTE gaudissin d'un reglament com el que pautava l'article 16.2 de la Llei 18/1982, de 26 de maig, sobre règim fiscal d'agrupacions i unions temporals d'empreses i de societats de desenvolupament industrial regional que mai no ha vist la llum.**

4. En l'adaptació sectorial de les empreses constructores no es preveu l'UTE com qualsevol altra entitat amb estats financers propis, sinó solament des del punt de vista dels partícips, ja que aquesta norma considera operacions de la mateixa empresa les realitzades a través de les UTE, de manera que són els partícips els que incorporen en els seus estats comptables la part proporcional d'actius, passius, despeses i ingressos de l'UTE segons el percentatge de participació. Habitualment, les empreses que participen en l'UTE presenten la informació del balanç de situació i del compte de pèrdues i guanys integrada mitjançant el mètode de la integració proporcional, cosa que suposa donar més informació de l'UTE en la memòria, però, com s'ha indicat en la investigació, es prova que és una informació insuficient i dispersa. És per això que **seria convenient que**

l'UTE tingues personalitat jurídica i, com a entitat comptable que és, presentés uns comptes anuals propis pautats des de la normativa mercantil i fiscal. En la tesi es defensa, doncs, la posició de donar a l'UTE personalitat jurídica pròpia, ja que d'aquesta manera desenvoluparia la seva actuació com una unitat econòmica més amb totes les facultats i responsabilitats pròpies. D'altra banda, si el règim jurídic de l'UTE pretén crear la seguretat d'una responsabilitat il·limitada que després indirectament s'està limitant amb la responsabilitat dels partícips, es pot admetre que l'UTE tingui una personalitat jurídica pròpia sotmesa als principis de control jurídics i comptables de tots els ens jurídics, amb uns estats financers propis que donin una informació comptable transparent emparant-se amb la normativa jurídica.

5. En les UTE, el període econòmic en què es fa el reconeixement comptable dels ingressos és un aspecte que s'ha de destacar d'aquests contractes de llarga durada, i en la investigació es detalla com funcionen aquests negocis en participació i es constata que **majoritàriament fan servir el mètode del percentatge de realització per valorar l'obra en curs.** Cal remarcar que el mètode del percentatge de realització és el mètode preferent en el PSEC però que per utilitzar aquest mètode s'han de poder estimar raonablement els ingressos i costos i no hi ha d'haver riscos anormals en el desenvolupament del projecte, ja que si no és així convé aplicar el mètode del contracte acomplert, que implica reconèixer l'ingrés a l'acabament de l'obra o quan està substancialment acabada (cal tenir present que la normativa internacional, en la NIC 11, "Contractes de construcció", no reconeix el mètode del contracte acomplert). Pel que fa als principis comptables, el mètode del percentatge de realització és el més indicat per reflectir la imatge fidel; en canvi, el mètode del contracte acomplert només es pot defensar en termes de prudència. En la tesi s'estudien els principis comptables aplicats en el sector de la construcció i en les UTE i es posa en evidència que el PSEC i el PGC 1990 haurien de concretar millor les pautes comptables per al reconeixement dels ingressos quan es tracta de contractes de llarga durada, perquè l'excessiva opcionalitat de mètodes i criteris comptables desemboca en uns comptes anuals difícils de comprendre,

interpretar i comparar. Aquesta situació, juntament amb la informació dispersa i insuficient de les UTE abans apuntada, col·labora a la presentació d'uns estats financers poc útils per prendre decisions (objectiu de la futura reforma comptable). **Per solventar aquesta problemàtica s'hauria d'aprofitar la futura reforma comptable derivada de l'harmonització comptable europea, apostant per una informació comptable de les UTE més clara i transparent, que permeti orientar la presa de decisions.**

6. Un altre aspecte que recull la tesi és la necessitat d'una comptabilitat analítica per poder gaudir d'una informació comptable adequada, per planificar i prendre decisions en les empreses constructores, i és en aquest punt on les UTE presenten problemes, perquè **les empreses associades temporalment poden tenir sistemes diferents de comptabilitat de gestió i aleshores el control analític de l'UTE és fa molt difícil**, i en molts casos no hi ha prou control, tan necessari en el sector de la construcció per obtenir una informació fidel. A més, la diversificació i internacionalització d'aquestes empreses integrants de les UTE afegeix més dificultats a la transparència informativa.

7. En la tesi es detalla la regulació mercantil i fiscal d'aquesta figura comercial de tipus associatiu, de la qual no sorgeix una personalitat jurídica nova, que té com a participants integrants empresaris individuals o socials residents o no a Espanya amb l'objectiu d'executar exclusivament una obra, servei o subministrament concret, gestionat per un gerent únic i que té la mateixa durada de l'obra que es realitza. Pel que fa a la regulació mercantil, l'UTE és una entitat diferent a l'*AIE* (encara que el règim de responsabilitats de totes dues és molt semblant); també l'UTE difereix de la figura dels *comptes en participació*, tant des del vessant comptable com del de responsabilitats, és a dir, les UTE es creen per dur a terme negocis conjunts (*joint ventures*) i en la tesi es mostra el tractament d'aquests negocis conjunts en els diferents ordenaments jurídics i en les normes internacionals d'informació financera (NIIF), i es posa de manifest que **les UTE són negocis assimilables a les operacions controlades conjuntament i als actius controlats conjuntament, que regula l'IASB en la NIC 31,**

“Informació financera d’empreses controlades conjuntament”. Pel que fa a la regulació fiscal, un incentiu important per al desenvolupament de les UTE ha estat la fiscalitat avantatjosa d’aquestes associacions temporals, ja que **les UTE s’inscriuen en un registre especial del Ministeri d’Economia i Hisenda per poder gaudir d’un règim fiscal paral·lel al de la transparència fiscal, que suposa una tributació inferior i més senzilla** per l’impost de societats (IS), per l’impost de transmissions patrimonials (ITP), per l’impost d’actes jurídics documentats (AJD) i per l’impost sobre activitats econòmiques (IAE) que no pas les societats mercantils existents. Concretament, les UTE no tributen per l’IS per la part de base imposable dels partícips residents, les UTE estan exemptes de l’ITP i l’AJD i, pel que fa a l’IAE, les UTE es donen d’alta d’aquest impost però sense pagar cap quota. D’altra banda, les UTE són subjectes passius de l’IVA, és a dir, han de presentar declaracions d’IVA i els corresponents llibres registre d’IVA i la documentació suport. També cal tenir present que la nova llei general tributària conté una clàusula de responsabilitat subsidiària que obliga els contractistes a fer-se càrrec dels deutes d’IRPF i IVA en cas que un subcontracte no sigui atès a nivell tributari; aleshores, en les UTE, que tenen una subcontractació important, aquesta norma tributària té molta influència, tot i que aquesta llei preveu la possibilitat que el contractista presenti un certificat específic de l’Administració assegurant que el subcontractat està al corrent de les obligacions tributàries, i en aquest cas no s’exigeix l’esmentada responsabilitat. Ara bé, **l’objectiu de l’UTE és econòmic (facilitar el desenvolupament d’aquests negocis conjunts) i no fiscal, per això aquestes entitats haurien de presentar uns estats financers propis fidedignes que reflectissin la situació patrimonial, financera i de resultats de l’UTE.**

8. Un punt important de la tesi és el que fa referència a la responsabilitat de l’UTE, ja que la legislació indica que **l’UTE té responsabilitat solidària i il·limitada** i, per tant, els membres de l’associació responen dels deutes socials, però quan les empreses membre integrants són societats mercantils, com ara una societat anònima en què els socis responen limitadament amb la seva aportació, la responsabilitat no queda prou coberta, i més encara quan acabada l’obra les

societats s'han dissolt, liquidat i extingit. El problema augmenta quan les empreses partícips desapareixen, aleshores buscar responsabilitats resulta gairebé impossible, encara que amb el seguiment de la Llei concursal de l'1 de setembre de 2004 els administradors d'aquestes empreses poden ser condemnats a indemnitzar pels danys i perjudicis causats, però la llei no és gaire aclaridora sobre les circumstàncies que poden desembocar en els efectes esmentats. Per aquest motiu, la tesi apunta la possibilitat de crear unes provisions per a riscos i despeses en les empreses membre el temps necessari per cobrir les responsabilitats pertinents (independentment dels avals que puguin tenir les empreses constructores), amb uns controls periòdics de les esmentades provisions, tal com pauta la normativa de l'IASB. En la tesi es constata que l'UTE no reconeix habitualment aquests tipus de provisions, que tenen per finalitat retenir una part dels ingressos de l'empresa per cobrir unes despeses o pèrdues probables o certes però incertes quant a l'import i la data. D'altra banda, **les provisions per a operacions de tràfic i per a responsabilitats que actualment tenen la majoria d'empreses constructores són insuficients per cobrir els riscos lligats al tràfic empresarial.** Cal recordar que la informació comptable és fonamental pel que fa a la responsabilitat de l'UTE perquè amb un coneixement cert de la realitat empresarial, mitjançant una bona informació comptable es pot començar a exigir responsabilitats a les empreses partícips. També seria bo que l'UTE generalitzés la utilització d'informes socials on quedés clara la responsabilitat derivada de les seves actuacions; aquesta informació la podria acompanyar als estats financers i, un cop dissolta, liquidada i extingida l'UTE, aquesta responsabilitat social l'haurien d'heretar les empreses membre en les informacions que acompanyen els seus estats financers. Segurament amb aquests informes sobre responsabilitat social es podrien evitar actuacions no eficients per part de les empreses partícips i es generalitzaria progressivament el treball amb l'objectiu de minimitzar els riscos tant quantitativament com qualitativament i socialment. Es tracta d'incrementar el creixement econòmic amb variables econòmiques i socials.

9. En la tesi també es tracten **les NIC relacionades amb les UTE**, com ara la NIC 11, “Contractes de construcció”; la NIC 31, “Informació financera sobre els interessos en negocis conjunts”; la NIC 37, “Provisions, actius contingents i passius contingents”, i la NIC 38, “Actius intangibles”. A més, les empreses que cotitzen, a partir del 2005 hauran de seguir les normes internacionals d’informació financera a l’hora de presentar els seus estats financers, i en l’exercici 2007 aquesta exigència pot ser extensiva a la majoria d’empreses, és a dir, es generalitza la utilització de les NIIF a causa, principalment, de l’increment de les empreses multinacionals i la globalització de l’economia. En el nostre país, acceptar les NIIF implica incorporar aquestes normes de regulació comptable i modificar el PGC. La conversió de les empreses constructores a les NIIF afectarà els criteris de reconeixement de resultats i també els sistemes d’informació suport i, per tant, la informació comptable de les UTE. Per aquest motiu, i aprofitant l’avinentsa, les UTE podrien ser reconegudes com a ens amb personalitat jurídica, amb uns comptes anuals propis seguint les disposicions del nou PGC harmonitzat amb les NIIF però amb menys alternatives per adoptar els diferents criteris comptables, complint el manament de la Unió Europea però mantenint tant com es pugui l’estructura de l’actual comptabilitat espanyola. També en la tesi **es compara la normativa internacional de l’IASB amb la normativa francesa i la normativa espanyola, i es conclou que hi ha més diferències que similituds entre elles, tot i que la normativa internacional i la francesa són més semblants**; és la normativa espanyola la que mostra més diferències, la qual cosa indica la important tasca que hi ha pendent per aconseguir una informació comptable harmonitzada entre els diferents països de la Unió Europea en sintonia amb les normes de l’IASB.
10. En l’escenari internacional, una fórmula cada vegada més utilitzada és la dels negocis conjunts i a Espanya trobem l’AIE i l’UTE que responen a aquests tipus de contractes de col·laboració. Les UTE no estan previstes en la normativa internacional, però sí les *joint ventures*, assimilables a aquesta figura. És important de destacar que l’economia globalitzada, que comporta l’existència de

competidors internacionals, afavoreix la cooperació empresarial per portar a terme negocis conjunts en l'escenari nacional i internacional, amb seguiment del que pauta la NIC 31, "Informació financera sobre els interessos en negocis conjunts", però en l'ordenament comptable espanyol no hi ha unes normes específiques per a figures associatives que tenen un control compartit, i **amb la futura reforma comptable cal tenir present la comptabilització d'aquests negocis conjunts, ja que actualment no hi ha unes normes precises per elaborar i emetre informació financera derivada de la coparticipació empresarial; solament el PSEC ha donat unes pautes a seguir quan es constitueixen UTE, però com que l'UTE és una figura tan estesa, caldria un marc normatiu i comptable específic per tenir un bon control d'aquests negocis coparticipats.**

11. Amb la investigació feta, també es dedueix que en el sector de la construcció s'engeguen pocs projectes de recerca i desenvolupament (R+D), perquè no hi ha tradició d'invertir en recerca, és un sector més preocupat per l'evolució econòmica de les seves empreses i pels problemes de finançament, tot i que últimament algunes constructores inverteixen en R+D per mantenir la competitivitat i reduir els riscos i els costos. Les UTE constituïdes per les empreses constructores són les que desenvolupen aquests projectes de R+D, per aprofitar les sinergies positives de la unió, però tenen una comptabilització no gaire transparent dels projectes, perquè depèn de la comptabilització que en fan les respectives empreses participants i sovint no hi ha coincidència en el reconeixement d'aquestes despeses; a més, en les normes de comptabilització de les UTE no es mencionen aquestes despeses de R+D. Un altre problema afegit és la impossibilitat d'apropiar-se dels beneficis futurs que generen les activitats de R+D. En la majoria d'empreses constructores, cada vegada que es fa una obra es realitza mitjançant una UTE, aleshores l'UTE ha de facilitar el desenvolupament de les noves tecnologies aplicades a la construcció i reflectir-ho adequadament en els estats comptables pertinents, a l'empara d'un cos legislatiu que avaluï aquesta recerca i que suposi uns avantatges fiscals importants per tal que les empreses tinguin interès a associar-se i ajuntar

esforços per situar-se en el mercat competitiu innovant. **Per aquest motiu caldria una informació ben detallada en la memòria sobre el reconeixement d'aquestes despeses quan són les UTE les que les porten a terme amb la informació de qui se les apropia quan l'UTE es dissol i es liquida. L'UTE no sols ha de fomentar el desenvolupament d'una construcció sinó també el desenvolupament de les noves tecnologies aplicades a la construcció per aconseguir una notable qualitat en les obres que es realitzin conjuntament i una bona posició en el mercat competitiu.** La figura de l'UTE ha de servir pels motius esmentats, però també per apostar cap a un futur amb innovació, preus competitius i alta qualitat i per això, una vegada més, cal que aquesta associació temporal gaudeixi de personalitat jurídica.

12. En la tesi també es constata que en molts casos les administracions públiques faciliten en certa manera la constitució d'UTE, amb la voluntat d'inserir les empreses del lloc on es fa l'obra en l'associació temporal, ajuntant-se amb importants constructors del país. Aquesta situació, d'una banda, facilita que petites empreses entrin en la licitació pública i en mercats que probablement no haurien conegut en la seva vida laboral i, d'altra banda, s'aconsegueix feina per a les empreses autòctones. De l'anàlisi es dedueix també que **hi ha una manca important de control en les UTE, llavors es poden donar casos en què entre les empreses associades temporalment no hi hagi transparència informativa respecte a les operacions realitzades en comú, i quan l'UTE es dissol, l'acte de liquidació pot no ser fidedigne.**

Respecte al segon apartat de conclusions, cal precisar que la investigació es porta a terme en trenta empreses constructors d'àmbit nacional englobades majoritàriament en el SEOPAN (associació d'empreses constructors d'àmbit nacional), on hi ha totes les societats constructors que cotitzen a les diferents borses espanyoles i les restants societats que no cotitzen en un mercat organitzat, són empreses líder en la indústria de la construcció, tant per la seva capacitat tecnològica com pel seu volum de negoci i executen la majoria d'obra civil i tota l'exportació espanyola. Les empreses objecte d'estudi han dut a terme diverses fusions (com indica l'annex 4) i han realitzat diverses

UTE amb altres empreses constructores que volien accedir a la licitació pública. Les conclusions a què s'ha arribat en aquest apartat responen a les informacions obtingudes d'un qüestionari passat a tota la població d'empreses i a l'anàlisi dels seus estats financers.

Les conclusions empíriques són les següents:

1. Totes les empreses de la població presenten la informació de les UTE integrada en el balanç de situació i en el compte de pèrdues i guanys mitjançant la integració proporcional. En la memòria, el desglossament de la informació requerida pel PSEC de les UTE es presenta de manera insuficient i dispersa.
2. La majoria d'empreses de la població tenen l'activitat constructora com una de les activitats principals, però estan diversificant les seves activitats en sectors com ara l'immobiliari i els serveis.
3. La majoria d'empreses de la població fan servir el mètode del percentatge de realització, estimant els ingressos mitjançant la relació valorada més que pel criteri del cost, però no hi ha explicacions en la memòria que detallin de quina manera s'apliquen aquests criteris. D'altra banda, el mètode del contracte acomplert que segueixen algunes empreses no és admès per la NIC 11, "Contractes de construcció", i segons aquesta normativa internacional de l'IASB cal limitar l'ús de la relació valorada, tan generalitzada a Espanya.
4. La majoria d'empreses desglossen les provisions per a operacions de tràfic però no donen explicacions de com fan les corresponents dotacions; a més, els riscos que es cobreixen habitualment són despeses per acabament d'obres i taxes d'obres en curs, i aquests riscos no estan prou coberts i no se'n dona la

informació necessària en la memòria. D'altra banda, poques empreses donen informació sobre les provisions que afecten les UTE.

5. La situació fiscal de les UTE només queda reflectida tal com ho disposa el PSEC en un 29% d'empreses de la població.
6. Hi ha poca informació comptable de la subcontractació, tan important en la majoria d'obres desenvolupades per aquestes empreses de la població.
7. Pel que fa a les garanties compromeses relatives a les UTE, tot i que la majoria d'empreses indiquen l'import global dels avals, no es detalla individualment per a cada UTE.
8. La majoria d'empreses de la població no detallen la cartera de clients i les vendes com ho disposa el PSEC.
9. En general, hi ha una mancança informativa pel que fa a les UTE, però en altres aspectes la informació del sector de la construcció és més transparent, tot i que cal un seguiment més estricte del PSEC amb una memòria més clara que l'actual.
10. Cap empresa de la població no menciona la futura reforma comptable.
11. Pel que fa a l'anàlisi de la *situació financera a llarg termini* de l'exercici 2002, la majoria d'empreses presenten un actiu circulat superior a l'actiu fix i uns

fons propis inferiors als fons aliens (on l'exigible a curt termini supera l'exigible a llarg termini). Són empreses que tenen un fort endeutament, sobretot a curt termini; és un endeutament de mala qualitat però tot i així no perjudica la majoria d'empreses de la població, que presenten un favorable palanquejament financer. Dintre de l'actiu fix, la partida més important sol ser l'immobilitzat financer, la qual cosa indica la participació en altres empreses destacades del sector de la construcció. Dintre de l'actiu circulant, la partida més important és la de deutors. I dintre de l'exigible a curt termini, les provisions per a operacions de tràfic tenen una escassa rellevància i suposen una cobertura insuficient dels riscos lligats al tràfic empresarial.

12. En l'anàlisi de la *situació financera a curt termini* de l'exercici 2002 es pot apreciar que la majoria d'empreses tenen un fons de maniobra positiu i una solvència que no suposa problemes per al pagament dels deutes a curt termini. D'altra banda, el termini de cobrament és inferior al termini de pagament, la qual cosa implica una situació financera a curt termini favorable tot i que cal comparar-ho amb el termini de crèdit concedit per l'empresa en qüestió.
13. En l'*anàlisi dinàmica* de l'exercici 2002, la majoria de les empreses presenten increments en la variació del capital circulant, increments dels resultats nets positius, increments en l'import net de la xifra de negocis, increments en la cartera de comandes, una important diversificació de les activitats i una creixent internacionalització dels mercats. En conjunt, aquestes dades indiquen unes bones previsions de futur i la continuïtat d'aquestes empreses, encara que en molts casos sigui per via de les diferents fusions que realitzen entre elles.
14. En general, en l'exercici 2002 la situació en el sector de la construcció ha estat bona, i això ha compensat l'alt endeutament de la majoria d'empreses; a més, el manteniment del tipus d'interès per sota de la inflació, unit a la forta

competència que mantenen les entitats de crèdit, ha facilitat l'accés al crèdit, que té uns terminis d'amortització cada vegada més dilatats.

15. Respecte de l'*anàlisi del compte de pèrdues i guanys*, es dedueix que els resultats individualitzats de cada UTE no es poden conèixer, ja que la informació es presenta agregada. Pel que fa a la xifra de negocis en general, en aquest exercici 2002 incrementa, tant a escala nacional com internacional, i les rendibilitats econòmiques estan al voltant d'un 5% aproximadament. En general, les vendes no es presenten detallades segons les diferents activitats que realitzen les empreses i, pel que fa a la subcontractació, hi ha importants mancances informatives. D'altra banda, hi ha un augment important de les comandes i en molts casos aquestes comandes s'aconsegueixen per via de les UTE en què participen les empreses. En general, l'anàlisi del resultat es tradueix en una visió econòmica optimista.

16. De l'*anàlisi de la memòria* de les empreses de la població en l'exercici 2002, on hi ha els aspectes més específics de les UTE, cal destacar: que en l'apartat de les normes de valoració no es descriu com es porta a terme l'aplicació dels diferents criteris comptables, ja que la majoria de les empreses informen senzillament del sistema d'imputació d'ingressos (que, en general, és el del percentatge de realització) i de l'estimació d'ingressos (habitualment, la relació valorada); que en l'apartat de les provisions de passiu per a operacions de tràfic no s'indica clarament com es fan les dotacions per a les provisions habituals per despeses d'acabament d'obres i per taxes d'obres en curs, i que aquestes provisions representen un petit percentatge del total passiu circulant; que l'import de les existències és poc important ja que la majoria d'empreses utilitzen el mètode del percentatge de realització; que per als crèdits comercials no se segueix el que indica el PSEC i per a la situació fiscal tampoc no se segueix el que indica el PSEC respecte de les UTE; que per als avals no es detalla l'import per a cada UTE, sols l'import global; que en l'apartat d'ingressos i despeses no se segueix

el que detalla el PSEC; que en l'apartat de les UTE es recull una informació insuficient i dispersa, ja que es demana la mateixa informació en diferents apartats de la memòria i això fa que les empreses utilitzin els apartats indistintament i de manera poc precisa, i que pel que fa a la cartera de comandes, només un 40% de les empreses donen la informació com ho disposa el PSEC.

17. La memòria en aquest sector de la construcció és heterogènia, fet que fa difícil poder comparar la informació. Caldria no demanar informacions repetides en diferents apartats i millorar aquest document comptable afegint-hi informacions com ara, en les normes de valoració, el detall de com es calculen les estimacions dels ingressos per obra executada en cada exercici si s'utilitza el mètode del percentatge de realització i el detall de com es calcula el cost de l'obra activada si s'utilitza el mètode del contracte acomplert, diferenciar els ingressos per producció i per obres certificades, el detall de com es fan les dotacions de les provisions per a operacions de tràfic, la valoració de l'obra en curs i el detall dels criteris utilitzats; en els crèdits comercials, diferenciar dels clients nacionals i estrangers l'obra executada pendent de certificar; en els ingressos i despeses, afegir el detall de les informacions referides a les subcontractacions, i, en l'apartat de les UTE, incorporar els balanços de situació i els comptes de pèrdues i guanys de les diferents UTE (o bé acompanyar en un annex als comptes anuals integrats aquestes informacions), la situació fiscal de les UTE, els avals de cada UTE, l'obra contractada nacional i estrangera, els percentatges de participació i els criteris de valoració utilitzats. També s'hi podrien afegir dos nous apartats, l'un referit a les subcontractacions de l'empresa, amb una llista de totes les empreses subcontractades per la mateixa empresa constructora o per l'UTE, i un altre apartat en què es detallin informacions socioeconòmiques com ara la sinistralitat que té l'empresa, la inversió en investigació, la innovació, la cura del medi ambient i les fusions realitzades i projectades. Totes aquestes informacions afegides no canvien el que és vigent actualment, només es tracta d'ordenar la memòria i de no repetir determinades informacions.

18. Pel que fa als *informes d'auditoria* de la població d'empreses objecte d'estudi, en l'exercici 2002 gairebé tots els informes presenten opinió favorable, només en dues empreses l'opinió és favorable amb excepcions, i no hi ha cap empresa de la població amb opinió denegada i amb opinió desfavorable. De les excepcions, cap no és conseqüència de les UTE. Per tant, dels informes d'auditoria d'aquesta població es dedueix que en un 90% els comptes anuals presentats per les empreses constructores són fidedignes i que l'anàlisi realitzada de les UTE és fidel.
19. Pel que fa als *informes de gestió* de l'exercici 2002 d'aquestes empreses de la població, no hi ha cap referència a les UTE que s'han realitzat, tot i que aquestes societats han participat en diferents UTE. Probablement seria convenient que en els informes de gestió es fes menció de les UTE en què l'empresa participa i també s'indiqués les que es dissolen en cada exercici econòmic com a exposició fidel sobre l'evolució dels negocis i de la situació de l'entitat, objectiu de l'informe de gestió.
20. De les UTE realitzades per la majoria d'empreses de la població, cal destacar que cada exercici incrementa la constitució de noves UTE (concretament, en l'exercici 2002 la mitjana d'UTE realitzades per empreses de la població és de 76); també cal destacar que la informació que es dona de les UTE és massa agregada en el balanç de situació i en el compte de pèrdues i guanys; en canvi, en la memòria la informació és massa dispersa i insuficient, fet que suposa poca transparència informativa. Cal també tenir present que el seguiment del que pautava el PSEC de les UTE no és gaire estricte per part de la majoria d'empreses de la població, i dels informes d'auditoria i de gestió d'aquestes empreses no es dedueix cap informació respecte de les UTE, tot i que en molts casos les UTE representen el 50% de l'activitat productiva. Per tot això, cal millorar notablement la informació que es presenta de les UTE, i la futura reforma

comptable pot ser un moment adequat per fer-ho, encara que aquestes empreses analitzades en cap moment no fan menció de la futura reforma comptable.

21. De les diferents perspectives de futur del sector de la construcció que apunta la tesi, cal destacar-ne dues: millorar les responsabilitats de les UTE i millorar la informació que donen les UTE, ja que avalen el contingut d'aquesta tesi doctoral, *Anàlisi comptable de les unions temporals d'empreses*.

De la tesi es dedueix que la comptabilitat de les UTE hauria de millorar considerablement, i per aquest motiu les UTE haurien de presentar uns estats financers propis seguint el que pautés la legislació mercantil i comptable gaudint d'un reglament com el que pautava la Llei 18/1982 de les UTE. Amb aquesta finalitat, aprofitant la futura reforma comptable, en la tesi es detallen les possibles modificacions que caldria tenir presents. D'altra banda, la figura de l'UTE està ja consolidada en el sector de la construcció i les perspectives d'una evolució sostinguda en el sector indiquen que aquesta fórmula associativa continuarà essent molt utilitzada en l'economia espanyola, per això cal que la informació comptable de les UTE sigui totalment transparent i es pugui fer un bon control analític d'aquests negocis conjunts per a la presa de decisions en aquest entorn econòmic. A més, moltes UTE fan obra pública en el mercat nacional i les empreses associades que han accedit a la licitació han de poder contrastar amb fiabilitat els fons que s'hi destinin.

Pel que fa al mercat internacional, augmenta el volum de la contractació a l'exterior i aquestes empreses solen associar-se en UTE per portar a terme les obres i han de tenir en compte la normativa comptable internacional en els seus estats financers, com ho han de fer actualment les empreses que cotitzen i presenten comptes anuals consolidats en el nostre país. Per aquest motiu, les empreses analitzades, que són les que aposten per la internacionalització dels mercats i moltes presenten estats consolidats, haurien de tenir presents els canvis que suposaran la introducció de les NIIF, i de moment en els seus estats comptables no se'n dedueix cap informació sobre això. D'altra banda, en la

tesi es detallen les NIIF que afecten el sector de la construcció i les UTE en particular, constatant que hi ha algunes diferències amb la regulació vigent.

La tesi també defensa la posició de donar a l'UTE personalitat jurídica pròpia com a entitat comptable que és, amb uns estats financers propis que ajudin a donar una bona informació comptable al sector de la construcció, que és un dels sectors puntals de l'economia espanyola.

Síntesi en deu punts de les conclusions de l'anàlisi de la informació comptable de les UTE

1. La fórmula associativa de les UTE, cada vegada més utilitzada en el sector de la construcció, presenta una informació comptable insuficient, no segueix exactament el que pauta l'adaptació sectorial del PGC per a les empreses constructores, amb la conseqüència d'una difícil interpretació econòmica d'aquests negocis conjunts.
2. Seria convenient que les UTE gaudissin d'un reglament propi com el que pautava l'article 16.2 de la Llei 18/1982, de 26 de maig, sobre UTE.
3. En la tesi es defensa la posició de donar a l'UTE personalitat jurídica pròpia, perquè desenvoluparia la seva pròpia actuació com una unitat econòmica més amb totes les facultats i responsabilitats pròpies sotmeses als principis de control jurídics i comptables de tots els ens jurídics.
4. Les UTE haurien de presentar uns estats financers propis pautats des de la normativa mercantil i fiscal existent, amb una informació comptable transparent, que detallés clarament els mètodes i criteris comptables utilitzats, retallant les diferents alternatives actualment existents.
5. El control de les UTE hauria de millorar, des d'un punt de vista analític i financer, per tal de reflectir clarament les operacions realitzades en comú i poder fer el procés liquidatori correctament.
6. L'UTE s'assimila a la figura de les *joint ventures*⁶⁰, i és una entitat diferent de l'AIE i dels comptes en participació. D'altra banda, en la normativa comptable internacional les UTE són negocis assimilables a les operacions controlades

⁶⁰ En la tesi s'analitza aquest concepte assimilable als negocis conjunts (Aragón Bueno i Haro Pérez, 1997, p.37)

conjuntament i als actius controlats conjuntament, que regula l'IASB (International Accounting Standards Board) en la NIC 31, "Informació financera d'empreses controlades conjuntament".

7. Les UTE haurien de tenir present la futura reforma comptable derivada de l'harmonització comptable europea a les NIIF. Cal llimar les diferències entre la normativa internacional i la normativa espanyola. A més, aprofitant la futura reforma comptable, cal tenir presents aquests negocis conjunts ja que actualment no hi ha unes normes precises per elaborar i emetre informació financera derivada de la coparticipació empresarial, sols l'adaptació sectorial de les constructores i la de les immobiliàries dóna unes pautes a seguir quan es constitueixen UTE.
8. La responsabilitat derivada de l'UTE hauria de cobrir suficientment els riscos lligats al tràfic empresarial per via dels avals, les provisions i els informes sobre responsabilitat social heretats per les empreses membre de l'UTE.
9. L'UTE no sols ha de fomentar el desenvolupament d'una construcció sinó també el desenvolupament de les noves tecnologies aplicades a la construcció, amb la consegüent informació en la memòria, per aconseguir una notable qualitat en les obres i una bona posició en el mercat competitiu.
10. Cal que les UTE facin un seguiment més estricte del que pauta actualment l'adaptació sectorial de les empreses constructores (PSEC) per tal de poder portar a terme els canvis comptables derivats de la futura reforma per a l'adaptació de la informació comptable a les normes internacionals d'informació financera. Concretament, la informació que recull de l'UTE la memòria hauria de ser seguida més estrictament per totes les empreses que realitzen UTE.