

CAPÍTOL 3: RÈGIM COMPTABLE DE LES UTE

3.1 Introducció al règim comptable de les unions temporals d'empreses

3.2 Constitució de les UTE

3.3 Comptabilitat dels partícips en una UTE

3.4 Comptabilitat de l'efecte impositiu

3.5 Les provisions per a riscos i despeses en les UTE

3.6 Els projectes de recerca i desenvolupament en les UTE

**3.6.1 Els projectes de recerca i desenvolupament en el sector de la
construcció**

3.7 Dissolució i liquidació en les UTE

3.8 Normes comptables internacionals relacionades amb les UTE

3.1 INTRODUCCIÓ AL RÈGIM COMPTABLE DE LES UNIONS TEMPORALS D'EMPRESES

L'Ordre del Ministeri d'Economia i Hisenda de 27 de gener de 1993 va aprovar les normes d'adaptació del Pla general comptable a les empreses constructores, i en aquestes normes es va regular per primera vegada el tractament comptable de les operacions de les empreses en forma d'UTE.

Aquesta adaptació del PGC incorpora comptes específics per a les UTE -com s'ha vist al capítol 1- indicant nous apartats en els comptes anuals de les constructores per tal de recollir la informació pertinent de l'empresa en participar en una o diverses UTE i assenyalava unes normes de valoració amb doble perspectiva per portar la comptabilitat de les UTE.

Aquesta doble perspectiva queda reflectida:

- Primerament, en els criteris de valoració que l'UTE aplica en la comptabilitat de les transaccions que realitza.
- En segon lloc, en la comptabilitat i integració que les empreses partícips fan d'aquestes operacions, tenint present que el mètode que s'utilitza consisteix a considerar que cada operació de l'UTE és una operació de la mateixa empresa partícep en quantia proporcional al percentatge de participació.

Una alternativa possible a aquest sistema comptable consisteix a atorgar a les participacions en l'UTE el tractament d'**inversions en entitats externes**, però el procediment no és aplicable a causa de tres raons:

1. En no existir personalitat jurídica en l'UTE, el seu patrimoni és el dels socis, no un de diferent, i per això no és apropiat el tractament comptable com a entitat externa.
2. El seu patrimoni no representa una garantia per a tercers, ja que pot ser retirat en qualsevol moment pels socis i, d'altra banda, el resultat no es pot considerar una magnitud significativa perquè l'objecte de l'UTE és més facilitar la col·laboració entre partícips que no aconseguir un resultat propi.
3. Moltes UTE no formen vertaderes unitats empresarials perquè sovint subcontracten l'activitat als socis.

D'altra banda, en no tenir personalitat jurídica pròpia, a les UTE no els són aplicables les obligacions comptables i registrals de la legislació mercantil, ja que no són societats ni empresaris. Tampoc no els és aplicable el règim de publicitat financera dels empresaris socials ni la normativa sobre auditoria obligatòria. L'única obligació comptable que s'estableix en la Llei 18/1982, de 26 de maig, que regula les UTE, és la derivada de l'article 16.1 de l'esmentada llei, que imposa a les UTE l'obligació d'aprovar els comptes dintre dels tres mesos següents al tancament de l'exercici, la qual cosa presuposa l'obligació de portar comptabilitat i formular estats financers. També en l'article 16.2 de l'esmentada llei s'indica que la documentació comptable de cada exercici econòmic s'ha de presentar segons el reglament corresponent, però aquest reglament encara no s'ha elaborat.

És com a subjecte passiu de l'impost de societats que deriva l'obligació de l'UTE de formular comptes segons els criteris mercantils i de conformitat amb el Codi de comerç i altra normativa aplicable, perquè així ho estipula la normativa de l'impost de societats.

Respecte a les normes comptables específiques per a les UTE, es troben en l'adaptació del PGC a les empreses constructores, i d'aquesta adaptació sectorial es dedueix:

1. En les UTE s'apliquen, en general, les mateixes normes comptables que a les empreses constructores.
2. L'aportació fundacional dels membres de l'UTE es recull en el compte 109, "Fons operatiu".
3. Per als proveïdors són necessaris comptes per recollir les possibles relacions amb les empreses partícips.
4. Les restants operacions amb els partícips de l'UTE (aportacions dineràries, devolucions dineràries, bestretes, resultats...) es recullen en el compte 554, "Comptes corrents amb empreses membre".
5. Els moviments dels comptes 109 i 554 s'han de fer de manera que quedin degudament separades les operacions amb cada partíciip.
6. L'UTE aplica els criteris de valoració que utilitza l'empresa partíciip que té una major participació en l'associació temporal (norma de valoració n. 21 de l'adaptació sectorial de les empreses constructores).

Pel que fa a l'operativa comptable de les empreses partícips en l'UTE, tradicionalment a les participacions en les UTE se les considerava inversions en entitats externes i se'ls aplicava el mètode d'integració proporcional, i, en determinats casos, el procediment de posada en equivalència. En el PGC 1990 no es fa menció expressa de la problemàtica de les UTE; és en l'adaptació del PGC a les empreses constructores que es preveu per primera vegada, en una norma legal, el tractament de les UTE, extensible segons l'ICAC a empreses d'altres sectors.

Aquest tractament comptable vigent indica que la integració de les operacions de les UTE en la comptabilitat de les empreses partícips no es fa mitjançant el sistema de consolidació pel mètode d'integració proporcional, de forma extracomptable (Gutiérrez Viguera, 2003, p. 56). Tal com indica l'ICAC en la resposta a la consulta n. 4 recollida

en el BOICAC 15, la integració es fa en els comptes anuals, previ registre en el llibre diari, ja que es tracta d'operacions de la mateixa empresa, encara que es realitzen a través de l'UTE i perquè el balanç de situació i el compte de pèrdues i guanys s'obtenen a partir de les anotacions en el llibre diari.

Quant a la periodicitat de les anotacions comptables, l'ICAC aclareix que es faran seguint el que disposa el Codi de comerç mitjançant el llibre diari (mensualment). Així doncs, mensualment es registren les operacions de l'UTE en el llibre diari de l'empresa particip, en la proporció corresponent.

Amb tot, el procediment operatiu per a la integració de les operacions de les UTE en els llibres de les empreses particips es recolza en l'existència d'un sistema comptable per a la mateixa UTE, que, com ja s'ha indicat anteriorment, està dissenyat a partir del sistema comptable del particip majoritari (Gutiérrez Viguera, 1993, p. 186).

Així doncs, l'operatòria comptable es resumeix en tres fases:

1. integració (mensual);
2. homogeneïtzació (al final de l'exercici), i
3. eliminació (al final de l'exercici).

Pel que fa als comptes anuals, cal tenir present que les empreses constructores elaboren uns determinats models de comptes, agregant la informació de les UTE o indicant separatament els saldos corresponents a les UTE, i és en cas d'integrar els imports de les UTE que s'incorpora la informació de les UTE en la memòria (que és el més habitual).

Pel que fa al balanç de situació i el compte de pèrdues i guanys, doncs, les empreses que participen en una o diverses UTE els han de presentar integrant en cada partida les quantitats corresponents a les UTE o bé diferenciant en cada partida la quantitat de la mateixa empresa i la de l'UTE. Pel que fa a la memòria, les empreses que participen en una o diverses UTE i integren en cada partida les quantitats corresponents a les UTE

han de detallar en cada apartat de la memòria les xifres que corresponguin a l'UTE i informar de la situació fiscal de l'UTE. Altres informacions pròpies de la memòria per a les empreses constructores que participen en una UTE són:

- els criteris de valoració utilitzats;
- el percentatge de participació;
- la xifra de negocis global de l'UTE, separant les obres nacionals i estrangeres;
- la justificació de l'omissió d'informació, quan perjudiqui a l'empresa;
- la informació sobre la integració de les operacions de l'empresa amb les UTE en què participa.

En l'àmbit fiscal, les UTE són subjectes passius de l'impost de societats que segueixen un règim especial. Tanmateix, els serveis que presten els seus membres poden estar exempts de l'esmentat impost, si reuneixen els requisits legalment exigits. En conseqüència, han de dur els llibres registres següents:

- Llibre registre de factures emeses
- Llibre registre de factures rebudes
- Llibre registre de béns d'inversió
- Llibre registre de determinades operacions intracomunitàries

Personalment, crec que el criteri jurídic s'imposa al criteri comptable, és a dir, encara que l'UTE no tingui personalitat jurídica, com a entitat econòmica que és ha de donar informació detallada de tota l'operativa comptable que realitza per poder facilitar les decisions dels que gestionen aquests negocis en participació i donar una informació transparent. És lògic, doncs, que l'UTE tingui unes obligacions comptables, registrals i de publicitat financera com els altres empresaris socials -ja que el criteri jurídic ha d'estar en paral·lel amb el criteri comptable.

Perquè quedi el problema resolt des de l'àmbit mercantil cal donar a aquesta figura una personalitat jurídica pròpia, perquè pugui mostrar la informació de la manera més clara possible amb uns comptes anuals propis; d'aquesta manera s'aconsegueix un paral·lelisme amb el que pauta la regulació fiscal.

Així doncs, les UTE, com a unitats comptables que són, han de portar una comptabilitat pròpia i gaudir d'un reglament com el que pautava l'article 16.2 de la Llei 18/82 amb una adaptació pròpia del Pla general de comptabilitat. Si el reglament i l'adaptació veuen la llum segurament encara es desplegarà més i millor aquesta figura, que té validesa declarada en els nostres dies.

3.2 CONSTITUCIÓ DE LES UTE

La constitució d'una unió temporal d'empreses es fa en **escriptura pública**, document en què s'identifiquen:

- les persones que compareixen com a representants de les entitats que s'uneixen temporalment amb els poders conferits al seu favor per constituir l'UTE, i
- les companyies mercantils o empresaris individuals que s'uneixen per fundar l'UTE.

Després es constitueix l'UTE conforme a la Llei 18/1982 de 26 de maig, amb la denominació, objecte, duració, domicili, aportacions i la resta de característiques que resultin dels estatuts i la memòria firmats pels compareixents i que s'incorporen a l'escriptura matriu i n'esdevenen part integrant. El fons operatiu escripturat en la constitució de l'UTE representa el capital de l'UTE i comptablement es reflecteix en el compte "Fons operatiu" del grup 1: Finançament bàsic. Aquest compte figura en el passiu del balanç de situació, formant part dels fons propis; s'abona per les aportacions inicials realitzades i es carrega a l'extinció de l'UTE (García Martínez i Villanueva García, 1995, p. 144).

En l'escriptura, també hi figura el compromís dels atorgants de fer les gestions necessàries per inscriure la unió temporal al Registre especial del Ministeri d'Economia i Hisenda per donar compliment al que estableix l'article tercer de la Llei 18/1982, de 26 de maig, i les altres normes concordants. Actualment, la inscripció al Registre especial d'unions temporals d'empreses es fa mitjançant un escrit dirigit a la Direcció General de Tributs, on se sol·licita aquesta inscripció i l'aplicació del règim fiscal especial.

L'exempció fiscal queda també recollida en l'escriptura de constitució, ja que l'UTE està subjecta al règim tributari de la Llei 12/1991, de 29 d'abril, i gaudeix de

l'exempció de l'impost sobre transmissions patrimonials i actes jurídics documentats quant a la constitució, establerta en l'article 10.3 de l'esmentada llei. Es fa l'alta en el cens d'inici d'activitat sol·licitant la targeta d'identificació fiscal provisional, on consta el CIF de l'entitat, s'estableixen les opcions d'IVA i, en definitiva, la situació tributària que té l'UTE. L'alta en l'impost sobre activitats econòmiques en l'epígraf 508 es fa sense pagament de cap quota. Tota UTE s'ha de donar d'alta en el cens sobre activitats econòmiques en aquest grup, independentment del sector de producció al qual pertany.

Val a dir que l'Administració pública pot contractar amb unions temporals d'empreses sense que les unions s'hagin de constituir en escriptura pública fins que l'adjudicació no s'hagi efectuat al seu favor. Posteriorment, per poder accedir als avantatges fiscals que preveu la llei, l'UTE s'haurà de formalitzar en escriptura pública i inscriure's en el Registre especial del Ministeri d'Economia i Hisenda.

Finalment, en l'escriptura de constitució es designa el gerent únic de l'UTE, que té poders suficients de tots i cadascun dels membres de l'UTE per poder exercir les funcions pròpies del seu càrrec i contraure els drets i les obligacions oportunes. Les actuacions de l'UTE es fan a través d'aquest gerent únic, tot i que a la pràctica l'estructura organitzativa es complementa amb:

- La **Junta d'Empresaris**, que és l'òrgan superior de l'UTE, integrat per un representant de cada una de les empreses membre, amb les competències assignades pels estatuts per fixar les línies generals d'actuació, aprovar la gestió, el balanç i els comptes de resultats.
- El **Comitè de Gerència**, òrgan amb representació de cadascun dels membres de l'UTE que dissenya la política de direcció del projecte. Desenvolupa les funcions de direcció i control en l'execució del projecte i decideix sobre temes com ara els plans de treball que proposen els tècnics, l'adquisició o el lloguer de la maquinària i de la tecnologia que cal utilitzar, les aportacions exigibles als participants i l'obtenció de finançament addicional. En general, té les competències

que li atribueixen els estatuts. Es reuneix sempre que calgui, a petició de qualsevol dels seus membres.

L'atorgament de l'escriptura pública de constitució anirà acompanyada dels estatuts que regiran el funcionament de l'UTE.

En els **estatuts** de l'UTE hi figura la denominació de l'UTE, que generalment és la de les companyies mercantils que s'uneixen amb l'afegit "Unió temporal d'empreses. Llei 18/1982". També s'hi indica el nom comercial que utilitzarà l'UTE i l'objecte de la unió -tot i que en la memòria adjunta s'expressen amb més detall les activitats i els mitjans que utilitzarà l'UTE. El domicili fiscal queda també fixat en els estatuts, juntament amb el començament de les operacions de l'UTE.

La duració de l'UTE, definida en els estatuts, correspon a tot el temps necessari per dur a terme l'obra, servei o subministrament fins que es liquidin definitivament totes les diferències i litigis entre les empreses i les obligacions amb l'entitat contractant o amb tercers, amb el límit de 25 anys, excepte que es tracti de contractes que comprenguin l'execució d'obres i explotació de serveis públics, que tenen com a límit 50 anys, segons el que indica la disposició addicional tercera de la Llei 46/2002.

A la pràctica, els òrgans de l'UTE són el Comitè de Gerència i el gerent únic, i en els estatuts hi figuren les seves competències, la seva designació i la forma en què prenen els acords. Les quotes de participació, el fons operatiu i el règim econòmic de l'UTE també queda reflectit en els estatuts, així com la infraestructura material i personal que necessita l'UTE. La solidaritat, les obligacions financeres i comptables i els resultats són també pautades en els estatuts de l'UTE, juntament amb la seva extinció i liquidació.

Pel que fa a la **memòria** sobre l'objecte de l'UTE -que acompanya l'escriptura de constitució i els estatuts- compleix el que disposa l'article 8, apartat e/ 2, de la Llei 18/1982, de 26 de maig, i s'hi fa constar l'activitat que ha de desenvolupar l'UTE i els mitjans que necessita aquesta associació.

En la memòria hi ha el detall dels diferents imports que suposa pas a pas l'obra, servei o subministrament en qüestió; es tracta de deixar constància del total pressupostat pel contracte i de l'execució d'aquestes obres en el termini ofert. També en la memòria s'apunten les raons que tenen els empresaris per unir-se en forma d'UTE per oferir conjuntament i solidàriament l'execució de l'activitat. Finalment, en la memòria s'indiquen els mitjans amb què comptarà l'UTE: financers, de personal i d'equipaments:

- Els mitjans *financers* solen ser aportats per cada empresa particip d'acord amb la participació convinguda.
- El *personal* sol ser aportat per cada una de les empreses membre. Són tècnics específicament qualificats per al tipus d'obra que realitza l'UTE. També hi ha la possibilitat que l'UTE contracti directament personal si ho necessita.
- Pel que fa als *equipaments*, normalment l'UTE compta amb el parc de maquinària de les respectives empreses participants, però també es poden adquirir equips directament si l'UTE ho creu convenient.

L'escriptura de constitució, els estatuts i la memòria formen un sol document, que es protocol·litza.

Finalment, per detallar els **requisits** necessaris per part de l'UTE per poder gaudir del **règim tributari especial**, cal que l'UTE compleixi els criteris següents:

1. Que es formalitzi mitjançant escriptura pública, que ha d'expressar:
 - El nom, cognoms, raó social dels atorgants amb la seva nacionalitat i domicili.
 - La voluntat dels atorgants de constituir l'UTE.
 - Els estatuts o pactes que han de regir el funcionament de l'UTE, on han de constar les mencions obligatòries següents:
 - denominació o raó social de l'UTE;

- objecte de la unió, expressat en una memòria, amb determinació de les activitats i mitjans per a la seva realització;
 - durada i data en què s'inicien les operacions;
 - domicili fiscal en el territori nacional, que serà el de la persona física o jurídica que porta la gerència comuna;
 - aportacions al fons operatiu comú de cada empresa particip i maneres de finançar les activitats comunes;
 - nom del gerent i el seu domicili;
 - proporció o sistema per determinar la participació de les diferents empreses membre en la distribució dels resultats o, si s'escau, en els ingressos i despeses de l'UTE;
 - responsabilitat solidària i il·limitada dels seus membres enfront de tercers pels actes i operacions en benefici comú;
 - criteri temporal d'imputació de resultats o, si s'escau, d'ingressos i despeses;
 - pactes lícits i condicions especials que els atorgants vulguin establir.
2. Que l'objecte de l'UTE sigui desenvolupar o executar exclusivament una obra, servei o subministrament concret, dins o fora d'Espanya. També pot desenvolupar obres o serveis complementaris i accessoris de l'objecte principal.
 3. Que l'UTE tingui una durada idèntica a la de l'obra, servei o subministrament que constitueix el seu objecte, però sempre amb el límit màxim de 25 anys o, excepcionalment, 50 anys, quan es tracta de contractes que comprenen l'execució d'obres i explotació de serveis públics (modificació 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 introduïda per la Llei 46/2002 de reforma parcial de l'IRPF, l'impost de societats i l'impost de la renda de no residents).
 4. Ha de tenir un gerent únic.
 5. S'ha d'inscriure al Registre especial del Ministeri d'Economia i Hisenda.

3.3 COMPTABILITAT DELS PARTÍCIPS EN UNA UTE

Tal com s'assenyala en la introducció de l'adaptació del PGC a les empreses constructores, es consideren operacions de la mateixa empresa les realitzades a través de l'UTE, per això el partícip ha d'incorporar en el seu sistema comptable els actius, passius, despeses i ingressos de l'UTE segons el percentatge de la seva participació. L'objectiu final que es pretén aconseguir amb aquesta integració és oferir una imatge fidedigna de la realitat economicofinancera i patrimonial de les empreses membre de les UTE. En definitiva, es tracta d'aplicar el mètode d'integració proporcional de la consolidació d'empreses, ja que els partícips han de presentar el seu balanç consolidat amb les operacions realitzades conjuntament amb l'UTE de la qual són membres. Per fer el tractament comptable i seguint la norma de valoració 21, les fases per les quals ha de passar la informació comptable són les tres següents:

1. fase d'integració
2. fase d'homogeneïtzació
3. fase d'eliminació

Fase d'integració

Aquesta **primera fase** consisteix a incorporar al sistema comptable de l'empresa membre la part proporcional dels saldos de l'UTE mitjançant assentaments mensuals registrats en el llibre diari (ja que el detall diari es troba en els llibres registre de l'UTE). Mentre els saldos no s'incorporen, l'empresa ha de registrar el moviment de l'UTE en un compte transitori, el 554, "Compte corrent amb UTE", que s'elimina un cop ja s'ha fet la integració. D'aquesta fase és important remarcar que la integració dels saldos de l'UTE al diari dels partícips pot complicar els registres comptables ja que es barregen saldos de l'UTE amb saldos directament gestionats per l'empresa partícip. Per això en aquesta fase la informació no és gaire transparent.

Aquesta integració es fa segons el mètode de la integració proporcional: cada societat particip integrará en el balanç de situació i en el compte de pèrdues i guanys la part proporcional dels saldos de l'UTE corresponent segons el percentatge de participació. Aquesta integració es farà un cop efectuada la fase d'homogeneïtzació.

Fase d'homogeneïtzació

En la **segona fase** es pretén homogeneïtzar el sistema comptable de l'UTE i el de l'empresa particip mitjançant ajustaments. Per a l'empresa membre majoritària hi ha menys ajustaments, ja que gran part del sistema comptable de l'UTE està dissenyat a partir del sistema comptable de l'empresa membre majoritària. En tot cas, els ajustaments d'homogeneïtzació són de quatre tipus:

1. Ajustaments d'homogeneïtzació temporal

Per adaptar els saldos integrats amb els de l'exercici social del particip, és a dir, si la comptabilitat de l'UTE no està referida a l'exercici econòmic de l'empresa membre, cal adaptar-los.

2. Ajustaments d'homogeneïtzació valorativa

Per adaptar els saldos integrats amb els criteris valoratius de l'empresa particip, quan la informació comptable de l'UTE s'ha elaborat aplicant criteris de valoració diferents als de l'empresa particip que farà la integració.

3. Ajustaments d'homogeneïtzació per conciliació

Per aconseguir que els saldos d'operacions entre UTE i empresa particip tinguin el mateix import.

4. Ajustaments d'homogeneïtzació per reclassificació

Per adaptar els saldos integrats al quadre de comptes de l'empresa particip.

Fase d'eliminació

En la **tercera fase**, d'eliminacions, a causa del fet que l'empresa i l'UTE han comptabilitzat operacions com si fossin entitats diferents, considerant que una part de l'UTE pertany a la pròpia empresa, cal eliminar les repercussions patrimonials i de resultats. Per això cal fer tres tipus d'eliminacions:

- a. eliminar saldos actius i passius recíprocs;
- b. eliminar saldos de despeses i ingressos recíprocs;
- c. eliminar resultats.

En el primer cas, si l'UTE i l'empresa particip fan operacions a crèdit després de la integració, el sistema comptable de l'empresa particip tindrà un saldo deutor i creditor de si mateix amb diferent quantia, ja que el procedent de l'UTE s'integra en proporció a la participació en l'empresa membre; per tant, caldrà fer l'eliminació en la proporció adequada.

En el segon cas, cal eliminar les despeses i els ingressos correlatius procedents de les relacions entre empreses i UTE en la proporció en què l'UTE es considera pertanyent a l'empresa.

I, en el tercer cas, cal eliminar els resultats procedents de les transaccions entre UTE i empresa membre en la quantia en què aquesta es considera part de l'empresa, ja que només es reconeix el resultat en la venda de béns i serveis a l'exterior. Si una ven un actiu o presta un servei a una altra empresa s'ha d'eliminar el benefici o pèrdua per la part de la transacció que es consideri interna. Aquí l'eliminació es planteja com una modificació del valor de l'actiu on s'ha incorporat el resultat. Sempre calen aquests ajustaments quan l'operació doni un resultat comptable.

Un cop realitzades les tres eliminacions, cal analitzar la presentació del balanç de situació i del compte de pèrdues i guanys, que, tal com hem apuntat en el primer capítol, pot ser d'una de les dues maneres següents:

- diferenciant en cada partida la quantitat corresponent a la pròpia empresa i la corresponent a l'UTE, i
- integrant en cada partida les quantitats corresponents a l'UTE.

Si l'empresa opta per la presentació integrada, cal que detalli en cada apartat de la memòria les xifres que corresponen a la pròpia empresa i les xifres procedents de l'UTE, encara que no es recullen totes les partides del balanç i del compte de pèrdues i guanys. La presentació separada dóna més informació, ja que dóna el detall de totes les partides del balanç de situació i del compte de pèrdues i guanys (Quesada Sánchez i Jiménez Montañés, 1996, p. 53).

Pel que fa a la **memòria**, com a tercer document dels comptes anuals, ha de donar informació sobre:

- la situació fiscal de les UTE;
- les garanties amb tercers i altres passius contingents, indicant les responsabilitats connexes compromeses amb l'UTE;
- cada UTE en què es participa, indicant els criteris de valoració utilitzats i el percentatge de participació en l'UTE;
- la relació de les UTE en què es participa, indicant la xifra de negocis global i les obres contractades, separant les nacionals de les estrangeres. En aquest punt cal justificar l'omissió d'informació quan es cregui que pot perjudicar els interessos de l'empresa;
- com es fa la integració de les operacions de les UTE en què es participa;
- les quantitats corresponents a l'UTE en què es participa, en cas que s'hagi optat per presentar el balanç de situació i el compte de pèrdues i guanys integrant les quantitats corresponents a les UTE en què es participa.

Així doncs, que les empreses partícips presentin els comptes anuals que integren les quantitats corresponents a les UTE té com a objectiu principal mostrar una imatge fidedigna del patrimoni, de la situació financera i dels resultats obtinguts. Ara bé, per tal que aquests estats comptables siguin el marc de referència per a l'anàlisi de la situació economicofinancera de l'UTE com una unitat econòmica, cal que tinguin prou informació en la memòria per poder desplegar les partides informatives adequadament, de manera que es doni una informació més desagregada; així i tot aquesta informació és deficient (Cóndor López, Blasco Burriel i Costa Toda, 1998, p. 617).

Tot això invita a pensar que a cada UTE li caldrien uns comptes anuals obligatoris mercantilment i una personalitat jurídica per poder donar una millor informació de la situació economicofinancera i de resultats.

3.4 COMPTABILITAT DE L'EFECTE IMPOSITIU

Amb anterioritat a la Llei 46/2002, de 18 de desembre, les UTE eren subjectes passius de l'impost de societats, i les inscrites en el Registre especial del Ministeri d'Economia i Hisenda podien aplicar l'impost de societats en règim de transparència fiscal. Les UTE no inscrites havien d'aplicar el règim general de l'impost (García Martínez i Villanueva García, 1995, p. 261). Amb l'actual Llei 46/2002, de 18 de desembre, de reforma parcial de l'impost sobre la renda de les persones físiques, l'impost de societats i la llei sobre la renda dels no residents, s'especifica en el capítol II, dedicat a l'impost de societats, que s'ha produït una modificació parcial de la Llei 43/1995, de 27 de desembre, centrada en la supressió del règim especial de transparència fiscal. La supressió de la transparència, justificada per raons de neutralitat, implica una adaptació en relació amb les UTE a un nou règim pràcticament igual al que era aplicable fins aleshores però que no s'anomenava règim de transparència fiscal.

Concretament, en l'articulat de la llei s'indica que les UTE tributen segons la normativa dels articles 66, 68, 68bis i 68ter, que queda resumida d'aquesta manera:

A) Les UTE no tributaran per l'impost de societats per la part de base imposable dels partícips residents en territori espanyol. Si l'entitat fa pagaments fraccionats, la base de càlcul no inclourà la part de base imposable atribuïble als partícips que hagin de suportar la imputació de la base imposable. No hi haurà possibilitat de devolució d'aquesta part.

B) S'imputarà als partícips residents en territori espanyol:

- a. Les bases imposables positives o negatives obtingudes per aquestes entitats. Les bases imposables negatives que imputin als seus partícips no seran compensables per l'entitat que les va obtenir.

- b. Les deduccions i bonificacions en la quota a què tingui dret l'entitat. Les bases de les deduccions i bonificacions s'integraran en la liquidació dels partícips, minorant la quota segons les normes de l'impost de societats.
- c. Les retencions i ingressos a compte corresponents a l'entitat.

C) Els dividendes i participacions en beneficis que corresponguin a partícips no residents en territori espanyol tributaran segons les normes establertes en la llei de l'impost sobre la renda de no residents i amb les normes dels convenis per evitar la doble imposició subscripta per Espanya.

Els dividendes i participacions en beneficis que corresponguin a partícips que hagin de suportar la imputació de la base imposable i procedeixin de períodes impositius en què l'entitat tingués aquest règim no tributaran ni per l'impost de societats ni per l'impost de la renda de les persones físiques. L'import d'aquestes participacions en beneficis no s'integrarà en el valor d'adquisició de les participacions dels partícips que se'ls hagués imputat. En la transmissió de participacions en el capital, fons propis, resultats, el valor d'adquisició s'incrementarà en l'import dels beneficis socials que s'haguessin imputat als partícips com a rendes de la seva participació en el període de temps comprès entre l'adquisició i la transmissió.

D) Aquest règim fiscal no s'aplicarà en els períodes impositius en què es facin activitats diferents a les de l'objecte social de l'UTE.

E) Pel que fa a les empreses membre d'una UTE que operi a l'estranger, es podran acollir al mètode d'exempció per les rendes procedents de l'estranger. Així, les entitats que participin en obres, serveis o subministres que es facin o prestin a l'estranger, amb fórmules de col·laboració com les UTE o anàlogues a les UTE, es podran acollir a l'exempció de les rendes procedents de l'estranger amb prèvia sol·licitud de l'exempció al Ministeri d'Economia i Hisenda aportant informació similar a l'exigida per les UTE constituïdes en territori espanyol. L'opció per l'exempció determinarà l'aplicació de la mateixa fins a l'extinció de l'UTE.

La renda negativa obtinguda per l'UTE s'imputarà a la base imposable de les empreses participis; així, quan en successius exercicis l'UTE obtingui rendes positives, les empreses membre integraran en la seva base imposable, amb caràcter positiu, la renda negativa prèviament imputada, amb el límit de l'import d'aquestes rendes positives.

F) Els criteris d'imputació s'aplicaran als participis o entitats que tinguin els drets econòmics inherents a la qualitat de soci o d'empresa membre el dia en què conclogui el període impositiu de l'entitat sotmesa a aquest règim fiscal, en la proporció que resulti de l'escriptura de constitució de l'entitat i en el seu defecte per parts iguals.

L'imputació s'efectuarà:

- a. Quan les empreses participis siguin entitats sotmeses a aquest règim, en la data de tancament de l'exercici de l'entitat sotmesa a aquest règim.
- b. En els altres supòsits, en el següent període impositiu, excepte quan es decideixi de fer-ho de manera continuada en la data de tancament de l'exercici de l'entitat sotmesa a aquest règim.

L'opció es manifestarà en la primera declaració de l'impost i es mantindrà durant un període de tres anys.

G) Les UTE sotmeses a aquest règim fiscal han de presentar, conjuntament amb l'impost de societats, una relació de les persones que ostenten els drets inherents a la qualitat de soci o empresa membre l'últim dia del seu període impositiu, així com la proporció en què cada una d'elles participa en els resultats d'aquestes entitats.

Pel que fa a la tributació per l'impost de societats, cal tenir present el desenvolupament d'aquesta normativa des d'uns anys enrere. Així doncs, la necessitat de desenvolupar la norma de valoració n. 16 relativa al registre comptable de la despesa per impost de societats va portar l'ICAC a elaborar la Resolució de 30 d'abril de 1992 sobre alguns aspectes d'aquesta norma de valoració, posteriorment a l'entrada en vigor l'1/1/96 de la Llei 43/1995, de 27 de desembre, de l'impost de societats aquesta resolució es va refondre en un únic text, el de la Resolució de 9 d'octubre de 1997 de l'ICAC sobre

alguns aspectes de la norma de valoració n. 16 del PGC –concretament, el règim comptable de l'impost de societats en les empreses sotmeses al règim de transparència fiscal recollint els criteris i el desenvolupament comptable de les AIE i les UTE– i avui, amb la normativa vigent i els canvis introduïts per la Llei 46/2002 de reforma parcial de l'impost de la renda sobre les persones físiques, l'impost de societats i l'impost de la renda sobre no residents, i el Reial decret legislatiu 4/2004, de 5 de març, pel qual s'aprova el text refós de la llei de l'impost de societats, se segueix respectant el que va introduir aquesta resolució, i el marc comptable i fiscal queda definit de la següent manera:

- Les UTE no tributen per l'impost de societats per la part de base imposable corresponent als socis o membres residents en territori espanyol.
- El criteri comptable és el mantingut en les adaptacions del PGC a les empreses constructores i immobiliàries d'integrar en els comptes anuals del partícip la part proporcional dels saldos de l'UTE. Aquestes normes tenen un abast general per a qualsevol tipus d'activitat econòmica. Així doncs, els comptes anuals que formula el partícip tenen els actius, passius, ingressos i despeses corresponents a l'UTE.
- Les UTE no han de formular comptes anuals a efectes mercantils, sense perjudici que altres legislacions, com ara la fiscal, puguin imposar determinades obligacions comptables a les UTE, tot i que amb un adequat control intern les UTE han de dur uns registres semblants als llibres de comptabilitat que són obligatoris per a les empreses.
- En la normativa no es regula la forma de registre de l'efecte impositiu en l'UTE, ja que com que no està obligada a formular comptes anuals, caldria referir-se a registres "auxiliars".

Pressuposant que les UTE també tenen aquests registres auxiliars, per explicar la comptabilitat de l'efecte impositiu s'han de diferenciar dos subapartats:

1. La comptabilitat de l'efecte impositiu en l'UTE.
2. La comptabilitat de l'efecte impositiu en les empreses membre.

Comptabilitat de l'efecte impositiu en l'UTE

La comptabilitat de l'impost de societats per a entitats que tributen en règim de transparència fiscal està regulada per la norma quarta de la Resolució de 9 d'octubre de 1997 de l'ICAC, i posteriorment per la Llei 46/2002, de 18 de desembre, que suprimeix la transparència fiscal, però és aplicable a l'UTE quan s'acull al règim fiscal especial. En aquest règim especial, les UTE no tributen per l'impost sobre societats per aquella part de la base imposable que sigui imputable a les empreses membre residents al territori espanyol. Les bases imposables positives i negatives s'imputen als partícips residents en territori espanyol, però les bases imposables negatives que imputin als seus partícips no seran compensables per l'entitat que les va obtenir. Les empreses sòcies han d'integrar la base imputada a la base imposable de la seva imposició personal.

Respecte de la imputació de la base imposable obtinguda per l'UTE a les seves empreses membre i atès que les UTE no formulen comptes anuals a efectes mercantils i, per tant, no els aproven, aquesta imputació s'ha de realitzar el dia en què conclou el període impositiu de l'entitat sotmesa a aquest règim fiscal, en la proporció que resulti de l'escriptura de constitució de l'entitat i en el seu defecte per parts iguals.

Pel que fa a les deduccions i bonificacions en la quota a les quals té dret l'UTE, la base d'aquestes deduccions i bonificacions s'imputa igualment a les empreses membre a efectes de la liquidació de l'impost (impost sobre societats o impost sobre la renda de les persones físiques) al qual estan sotmeses. Aquesta imputació és procedent tant si la base imposable obtinguda per l'UTE és positiva com negativa.

Comptabilitat de l'efecte impositiu en les empreses membre

La norma cinquena de la Resolució de 9 d'octubre de 1997 de l'ICAC regula la comptabilització de l'efecte impositiu que es deriva del règim de transparència fiscal per als socis o partícips residents de les entitats transparents. En les UTE és vàlid perquè encara que aquest règim ja no s'anomena de transparència fiscal, amb la Llei 46/2002 pràcticament és igual.

El mètode establert per calcular la despesa referida a l'impost de societats és el següent:

1. Cal quantificar les diferències entre la base imposable i el resultat comptable, diferenciant les permanents de les temporals. Les permanents no han de revertir en exercicis posteriors, i les temporals sí que han de revertir en exercicis posteriors. La reversió de les diferències temporals, quan no compleixin els requisits establerts per aquesta resolució, no es podran registrar com a impostos anticipats per la incertesa sobre la realització futura i per l'aplicació del principi de prudència.
2. Seguidament s'ha de trobar la despesa per impost de societats, que resulta d'aplicar el tipus impositiu al resultat comptable abans d'impostos modificat per les diferències permanents i minorat per les deduccions i bonificacions pertinents.
3. Després, cal identificar les diferències temporals que sorgeixen; si són positives, com un crèdit (impost anticipat) i si són negatives, com un deute (impost diferit), tenint sempre present el que marca la resolució respecte de les diferències temporals.
4. Finalment, les magnituds que l'UTE estigui subjecta a l'impost de societats són: la base imposable, les deduccions i bonificacions i les retencions i ingressos a compte. Cal dir que per al registre comptable de les retencions, pagaments

fraccionats, ingressos a compte i quotes satisfetes que les societats transparents imputen als seus socis, la resolució preveu que el seu import disminueixi l'impost meritat com a despesa pel soci en l'exercici en què s'imputen. Les deduccions i beneficis fiscals imputats als socis s'han de tractar de la mateixa manera que la prevista amb caràcter general pel PGC i en la resolució per les deduccions i bonificacions.

Cal precisar que amb aquesta resolució s'opta per un tractament més senzill i concordant amb la realitat empresarial, establint que els socis de societats transparents tinguin present en l'esquema de càlcul de l'impost de societats, la base imposable imputada per la societat transparent com una diferència permanent en l'exercici que fiscalment resulti imputable, i en el cas que hi hagi evidència que part de la mateixa serà distribuïda com a dividend, o es vengui la participació a curt termini, es registrarà el corresponent impost anticipat, indicant en la memòria els criteris utilitzats.

Comptablement, el resultat de realització d'operacions en règim d'UTE es registra en l'exercici en què s'ha produït mitjançant la integració de les despeses i ingressos de l'UTE, modificades posteriorment pels ajustaments d'homogeneïtzació i eliminació.

Les diferències que hi ha entre el resultat comptable i la base imposable són de dos tipus:

1. Diferències entre els criteris comptables i fiscals de qualificació, valoració i imputació d'ingressos i despeses.
2. Diferències derivades dels ajustaments d'homogeneïtzació i eliminació.

Per al càlcul i tractament d'aquestes diferències s'ha de tenir present que comptablement es consideren operacions de la pròpia empresa les realitzades per l'UTE, per això el càlcul de les diferències s'ha de referir a cada concepte de despesa i ingrés. Les diferències permanents modificaran la quantia de la despesa per impost i les temporals estaran recollides en un compte d'impost anticipat o diferit, segons que siguin positives o negatives.

Pel que fa a les empreses membre de l'UTE, han de reconèixer la despesa per l'impost de societats en l'exercici en què es produeixi i els socis d'aquesta associació tenen dret a les deduccions i bonificacions corresponents proporcionalment a la seva participació, minorant així la despesa per l'impost de societats.

Respecte a les retencions, el soci ha de registrar el guany patrimonial que suposa que siguin recuperables, mitjançant la incorporació del dret en el compte 4732, "Hisenda pública, retencions i ingressos a compte", amb abonament a un compte de resultats com el 638, "Ajustaments positius en la imposició sobre beneficis". Cal tenir present que l'entitat ha incorporat aquests saldos en el procés d'integració i per això ha d'eliminar la despesa i l'ingrés recíproc derivat del traspàs de les retencions.

3.5 LES PROVISIONS PER A RISCOS I DESPESES EN LES UTE

El Pla general comptable preveu els riscos probables a què està sotmès el subjecte econòmic amb les provisions per a riscos i despeses, amb l'objectiu de presentar periòdicament una imatge fidel dels estats financers. Les provisions per a riscos i despeses les trobem en el PGC en el subgrup 14. Aquestes provisions no tenen res a veure amb les d'insolvències, les de depreciació de mercaderies..., és a dir, les que representen minusvalideses potencials de partides de l'actiu; es tracta d'obligacions contingents o estimades de passiu. Concretament, són les úniques provisions que es troben en el passiu del balanç i que tenen una massa patrimonial pròpia.

La finalitat que tenen aquestes provisions és retenir una part dels ingressos de l'empresa per poder cobrir unes despeses o pèrdues que són probables o certes que es produeixin però incertes quant a l'import i la data. Les possibles despeses per a les quals es doten aquestes provisions són:

- despeses probables però no certes (avals, garanties...);
- despeses certes però indeterminades quant al seu import (acomiadaments improcedents...);
- despeses certes però indeterminades quant a la data en què es produiran (pensions per prestacions socials...).

Aquestes provisions per a riscos i despeses són provisions que tenen per objecte cobrir despeses originades en el mateix exercici o en un d'anterior, i també pèrdues o deutes que estan clarament especificats pel que fa a la seva naturalesa però que en la data de tancament de l'exercici són probables o certs però indeterminats quant a import exacte o quant a la data en què es produiran. L'origen d'aquestes provisions està en el principi de prudència valorativa, ja que aquest principi indica que els riscos previsibles s'hauran de comptabilitzar quan es coneguin.

Les normes internacionals respecte d'aquestes provisions assenyalen, en la NIC 37, "Provisions de passiu, actius contingents i passius contingents", de l'IASB, que si bé totes les provisions suposen contingències perquè és incert el seu import o venciment, el terme contingència només fa referència a deutes i actius no reconeguts ja que la seva existència es confirma sols per l'esdeveniment d'un succés futur fora del control de l'empresa (Sáez Ocejo, 2001, p. 34).

En la NIC 37 hi ha una concepció jurídica i sobretot econòmica de les provisions, és a dir, prima el control de l'entitat per sobre de la propietat del recurs. Així, qualsevol decisió depèn de l'esdeveniment de successos i circumstàncies que apareixen en el propi entorn. La NIC 37 entén que s'ha de registrar una provisió quan:

- una entitat té una obligació actual, legal o contractual, com a resultat d'un fet passat;
- és probable una sortida de recursos, i, doncs, una disminució dels beneficis econòmics;
- l'import es pot estimar raonablement.

En la norma queda clar que les provisions també s'han de reconèixer per cobrir responsabilitats existents al tancament dels estats financers com a fruit del resultat de fets passats.

Amb aquesta norma la medició del benefici i de la situació patrimonial, objectius prioritaris dels estats financers, es va substituint pel subministrament d'una informació útil que també permeti prendre decisions sobre l'ús dels recursos limitats. La norma s'acosta més a una concepció econòmica pel control de l'entitat.

També en aquesta NIC 37 es distingeix clarament què són provisions i què són passius contingents: les *provisions*, assenyalen, són obligacions actuals, que es poden estimar i de les quals és probable una sortida de recursos. Els *passius contingents*, d'altra banda,

són obligacions possibles, no reconegudes com a deutes, en les quals podria ser necessari un desemborsament econòmic, o bé obligacions actuals sobre les quals no és probable una sortida de recursos o no se'n pot estimar l'import.

Dintre del concepte de passius contingents, la NIC 37 argumenta que quan una empresa garanteixi un deute amb responsabilitat solidària la part que es pensi sigui cancel·lada pels altres partícips serà un passiu contingent i l'import del partícip responsable que suposi una sortida de recursos serà objecte d'una provisió sempre que pugui ocórrer i que es pugui estimar l'import. Concretament, la NIC 37 indica que en les situacions en què l'empresa es fa responsable solidària del compromís de pagament d'una obligació, junt amb altres entitats, com és el cas de l'UTE en clàusules d'indemnització en contractes d'assegurances, les quantitats les han de satisfer els partícips en l'UTE; pels partícips que no ho facin s'ha de fer la provisió oportuna amb garantia d'un actiu pel mateix import.

Tant les provisions com els passius contingents s'han de revisar contínuament i cal donar-ne informació en els estats financers. En les provisions, concretament cal mencionar:

- l'import provisionat al principi i al final de l'exercici;
- les provisions que s'han afegit a les dotacions anteriors;
- els imports utilitzats i no disposats;
- els augments de valor actualitzats pel pas del temps i per les taxes de descompte.

En els passius contingents, la informació ha de ser bàsicament per descriure la naturalesa del passiu i, si és possible, també cal:

- una estimació dels seus efectes financers;
- una referència a la incertesa de l'import i la data d'esdeveniment;
- la possibilitat de qualsevol reembossament.

Pel que fa a les normes de valoració, com a norma general l'IASB indica que l'import pel qual s'ha de valorar una provisió ha de ser el que millor es pugui estimar en la data d'elaboració dels estats financers, per poder realitzar els pagaments necessaris per cancel·lar l'obligació. El risc o incertesa que sempre existeix s'ha de tenir en compte per poder fer una bona estimació; d'altra banda, l'import previst de la provisió s'ha d'actualitzar constantment -tenint en compte que els augments registrats seran un cost financer- i s'han de tenir en compte de manera objectiva els possibles canvis de legislació, els canvis tecnològics que puguin afectar al pagament de l'obligació...

Arribats en aquest punt crec que és necessari que l'UTE reconegui provisions per a riscos i despeses amb l'objectiu de presentar una informació comptable fidedigna, posant per endavant la concepció econòmica d'aquests tipus de provisions. Així doncs, quan l'UTE porti a terme la dissolució hi ha d'haver un període de garantia en què les empreses membre responguin solidàriament de les garanties indicades en el contracte d'obra i per fer-ho comptablement aquestes provisions per a riscos i despeses són les més indicades. Cal recordar que l'UTE respon solidàriament davant de tercers pels actes i operacions realitzats en benefici comú.

3.6 ELS PROJECTES DE RECERCA I DESENVOLUPAMENT EN LES UTE

Hi ha diferents definicions de les activitats de recerca i desenvolupament (R+D); una de les definicions i delimitacions més clares a escala europea és la del manual de Frascati, de l'Organització per a la Cooperació i el Desenvolupament Econòmic (OCDE). La definició apunta: "Són treballs de creació abordats de manera sistemàtica per incrementar els conjunts de coneixements i utilitzar-los per concebre noves aplicacions".

Segons aquest manual, la R+D engloba tres tipus d'activitats:

1. **Recerca bàsica**, que consisteix en la realització de treballs originals, experimentals o teòrics, empresos fonamentalment per adquirir nous coneixements sobre fenòmens o fets observables sense preveure una aplicació o utilització particular.
2. **Recerca aplicada**, que consisteix en treballs originals per adquirir nous coneixements dirigits a la consecució d'un objectiu pràctic determinat.
3. **Recerca tecnològica**, que comprèn la realització de treballs sistemàtics d'aprofundiment dels coneixements existents per produir nous materials, productes, processos, sistemes o serveis per millorar substancialment els ja existents.

La diferenciació d'aquests tres nivells d'activitat no ha estat recollida en l'àmbit comptable, ja que els procediments comptables únicament fan diferències entre recerca i desenvolupament, concepte aquest últim que s'identifica amb el de recerca aplicada i desenvolupament tecnològic.

Així mateix, en el tercer document d'AECA (1991, p. 56), seguint el que apunta l'IASB, es defineix la recerca i el desenvolupament en els termes següents: la recerca és "l'estudi original i planificat per obtenir nous coneixements i més comprensió en els terrenys científic o tecnològic", i el desenvolupament és "l'aplicació del que s'ha aconseguit en la recerca o en altres projectes de coneixement científic per a la producció de materials, aparells, productes, processos, sistemes o serveis nous o substancialment millorats, abans de començar la seva producció comercial".

D'altra banda, el PGC i les resolucions de l'ICAC repeteixen aquesta definició d'AECA sobre recerca però, pel que fa al desenvolupament, el defineixen en termes molt més sintètics, indicant que és "l'aplicació concreta del que s'ha aconseguit en la recerca fins que s'inicia la producció comercial".

Aquestes definicions deixen palès que normalment la recerca precedeix el desenvolupament i té un caràcter continuat, encara que la diferència fonamental es troba en la finalitat, és a dir, en la major o menor incertesa sobre els beneficis futurs. La recerca té per finalitat obtenir nous coneixements, que poden ser aplicables a la indústria o no; el desenvolupament, en canvi, persegueix transformar els coneixements en tecnologia que sigui aplicable a la indústria, és una activitat més propera a l'explotació i, per tant, el grau d'incertesa sobre els beneficis futurs és menor.

Aquest nivell de delimitació entre la recerca i el desenvolupament queda resolt, en part, per l'IASB, que recull dues llistes d'activitats pel que fa a la recerca i el desenvolupament. Així, en la NIC 38 es descriuen aquestes dues fases:

- a) fase de recerca, i
- b) fase de desenvolupament

Cal tenir present que si l'empresa no pot diferenciar aquestes dues fases en un projecte intern s'imputen els desemborsaments ocasionats a la fase de recerca i no es reconeixen com a actius intangibles perquè són despeses del període, ja que la norma internacional

considera que no generen beneficis futurs. En la norma es posen com a exemple d'activitats de recerca les següents:

1. Activitats dirigides a obtenir nous coneixements.
2. Buscar, avaluar i seleccionar les aplicacions dels resultats de la recerca.
3. Buscar alternatives vàlides per a materials, aparells, productes, processos, sistemes o serveis.
4. Formular, dissenyar, avaluar i seleccionar alternatives per a materials nous o millorats, aparells, processos, sistemes o serveis.

En la mateixa norma s'indica que la fase de desenvolupament és la que genera actius intangibles, que es poden activar quan es compleix:

- (a) que tècnicament es pugui completar la producció de l'actiu intangible i pugui estar disponible per a la seva utilització i venda;
- (b) que l'actiu intangible s'utilitzi o es vengui;
- (c) que l'empresa sigui capaç d'utilitzar aquest actiu intangible o de vendre'l;
- (d) que l'actiu intangible pugui generar probables beneficis econòmics en el futur;
- (e) que es disposi dels adequats recursos tècnics, financers o d'altres tipus per completar el desenvolupament i ús de l'actiu intangible;
- (f) que es pugui mesurar de forma fiable el desemborsament atribuïble a l'actiu intangible durant el seu desenvolupament.

D'altra banda, les activitats pròpies del desenvolupament que hi ha en la norma són:

1. El disseny, construcció i prova preliminar dels models i prototips.
2. El disseny, eines, motlles, plantilles... que suposen nova tecnologia.
3. El disseny, construcció i operació d'una planta pilot.

4. El disseny, construcció i prova de nous o millorats materials, aparells, productes, processos, sistemes o serveis.

També el tercer document d'AECA estableix un criteri de demarcació per diferenciar les activitats de R+D de les de producció i comercialització.

Les despeses de R+D també tenen una gran importància des de la perspectiva comptable de les empreses, no solament pel volum de recursos monetaris implicats en aquestes activitats sinó per la necessitat de les despeses de R+D en l'actual context econòmic. Específicament, la innovació és un element crucial en el sector de la construcció i té un paper central en el desafiament d'una alta qualitat a preus competitius per assegurar un desenvolupament sostenible des d'un punt de vista ecològic, econòmic i social.

El problema principal d'aquestes despeses de R+D és el reconeixement comptable que se'n fa, i més encara si l'estudi se centra en les unions temporals d'empreses. Cal tenir present que la NIC 22, "Combinacions de negocis", estableix que l'adquisició d'un actiu intangible per via d'una combinació de negocis es valora a partir del valor raonable³⁵ de la data de l'adquisició, i si el valor raonable no es pot mesurar de manera fiable no es pot reconèixer com un actiu intangible ja que la norma deixa clar que l'actiu intangible ha de ser objecte de reconeixement com a actiu si:

- a) és probable que els beneficis econòmics futurs que se li atribueixen arribin a l'empresa;
- b) el cost de l'actiu es pugui mesurar de forma fiable.

Les distintes alternatives possibles que pauten les normes comptables per al registre de les despeses de R+D són:

³⁵El valor raonable d'un actiu es defineix en la bibliografia de l'IASB com l'import pel qual es pot intercanviar un actiu entre un comprador i un venedor adequadament informats, en una transacció lliure.

En primer lloc, les despeses de R+D es poden imputar com a *despeses del període*. Aquesta posició la defensa principalment el Financial Accounting Standards Board (FASB). La justificació d'aquesta alternativa resideix en el principi de prudència valorativa, ja que els projectes específics de R+D tenen una escassa probabilitat de generar beneficis futurs. És una solució que ofereix un resultat molt prudent, evita que se sobrevalorin els actius immaterials i preserva el patrimoni net, però té com a inconvenients:

- atemptar contra el principi de correlació d'ingressos i despeses si els projectes obtenen beneficis futurs, i
- apartar-se del principi d'uniformitat.

En segon lloc, les despeses de R+D es poden *activar globalment*. En aquest cas, es considera actiu immaterial totes les quantitats destinades a projectes de R+D. Es tracta d'invertir en diferents projectes per aconseguir l'èxit d'alguns d'ells. D'aquesta manera es vinculen els ingressos futurs dels projectes amb èxit amb les despeses de tots els projectes. Aquesta alternativa no és acceptada comptablement ja que pot produir una sobrevaloració dels actius immaterials i una futura descapitalització de l'empresa per distribució de beneficis ficticis.

En tercer lloc, les despeses de R+D es poden *activar de forma selectiva*. Aquesta alternativa permet reconèixer com a actiu immaterial les despeses de R+D que tenen una alta probabilitat de generar beneficis futurs, per això és habitual en aquest cas activar les despeses de desenvolupament, donada la poca certesa sobre els beneficis futurs de les despeses de recerca.

El PGC, l'AECA i l'IASB opten a la pràctica per aquesta alternativa amb petites diferències.

Els **avantatges** més clars d'aquesta posició són:

- Un equilibri entre el principi de prudència valorativa i de correlació d'ingressos i despeses (quan els nivells d'incertesa són alts preval el primer i, al contrari, quan hi ha seguretat raonable que hi haurà beneficis futurs s'aplica el principi de correlació d'ingressos i despeses).
- Un resultat equilibrat, perquè les despeses del període són les corresponents al període.

Els **inconvenients** són els que deriven de la pròpia naturalesa de les activitats de R+D:

- Dificultat d'aplicar correctament les condicions exigides per l'activació, amb una possible sobrevaloració d'actius immaterials i manipulació de la xifra de resultats.
- Determinació de l'import a activar, a causa de la incertesa sobre els beneficis futurs i els problemes de delimitació existents.

Explicades aquestes posicions i centrant-nos en la legislació comptable espanyola, el PGC i les resolucions de l'ICAC prenen com a criteri general per registrar les despeses de R+D el criteri de considerar-les despeses de l'exercici en què es realitzen, a causa de la preferència pel principi de prudència valorativa.

Per **activar** aquestes despeses de R+D, el PGC exigeix que es compleixin dues condicions:

- que estiguin específicament individualitzades per projectes i que el seu cost estigui clarament establert per ser distribuït en el temps, i
- que hi hagi motius clars d'èxit tècnic i de rendibilitat economicocomercial dels projectes.

Aquestes condicions es desenvolupen i amplien en l'apartat 3 de la norma segona de la resolució de l'ICAC mitjançant cinc condicions:

1. Que existeixi un projecte específic i individualitzat per a cada activitat de R+D.
2. Que s'estableixi clarament l'assignació, imputació i distribució temporal dels costos de cada projecte.
3. Que existeixin motius clars d'èxit tècnic en la realització del projecte, tant per al cas en què l'empresa l'exploti directament com quan es ven a un tercer el resultat del projecte.
4. Que la rendibilitat economicocomercial del projecte estigui raonablement assegurada.
5. Que el finançament del projecte estigui assegurat perquè es pugui realitzar.

Tots aquests requisits avalen el fet que l'activació d'aquestes despeses s'ha de fer seguint unes pautes amb la dificultat de poder assegurar *a priori* l'èxit tècnic de les activitats d'investigació i la rendibilitat economicocomercial.

L'AECA i l'IASB estableixen que només en el cas d'activitats de desenvolupament l'empresa pot determinar en alguns casos la possibilitat de rebre beneficis econòmics futurs; per això, genèricament les despeses d'investigació s'han de reconèixer com a despeses de l'exercici, perquè sempre hi ha incertesa en l'obtenció de beneficis futurs. Per activar les despeses de desenvolupament, l'IASB i l'AECA exigeixen cinc condicions:

1. Que el producte o procés estigui definit clarament i els costos que li siguin atribuïbles es puguin identificar separatament i es puguin mesurar de forma fiable.
2. Que es pugui demostrar la viabilitat tècnica del producte o procés.
3. Que l'empresa intenti produir i comercialitzar o utilitzar el producte o procés.
4. Que es pugui demostrar l'existència d'un mercat per al producte o procés o bé la seva utilitat en la producció si s'utilitza internament i no es comercialitza.

5. Que hi hagi recursos adequats o estigui garantida la seva disponibilitat per completar el projecte, així com per vendre o utilitzar el producte o procés resultant.

Per últim, l'IASB només permet activar les despeses de desenvolupament amb caràcter obligatori, seguint les condicions generals dels actius immaterials.

Una vegada activades aquestes despeses, cal fer-ne una **valoració** correcta distingint les encarregades a tercers (que es valoraran a preu d'adquisició) i les realitzades per compte de l'empresa (que es valoraran a cost de producció).

Seguint el que pautava l'ICAC, el cost de producció serà la suma dels costos de personal, de matèries primeres, materials consumibles i serveis, amortitzacions de l'immobilitzat afecte i costos indirectes raonablement imputats al projecte de R+D. Només en els costos financers hi ha diferents interpretacions, ja que segons l'ICAC i l'AECA s'han d'excloure del cost de producció; en canvi, l'IASB permet la seva capitalització quan siguin directament imputables als projectes.

Respecte a la valoració d'aquests actius, l'ICAC apunta que l'import a activar serà el corresponent a l'exercici en què es compleixin les condicions abans esmentades. D'altra banda, l'AECA i l'IASB assenyalen que l'import de les despeses activades no ha de sobrepassar els probables beneficis futurs, i l'IASB indica que si es compleixen els criteris de reconeixement, tots els costos s'imputen a l'actiu fins que estigui disponible.

Pel que fa a la **revalorització**, la legislació comptable espanyola, en l'última actualització de balanços del Reial decret llei 7/1996, de 7 de juny, només permet revaloritzar els elements patrimonials d'immobilitzat material i els adquirits en règim d'arrendament financer, cosa que suposa que no inclou les despeses de R+D capitalitzades; en canvi, l'IASB indica que els actius immaterials es poden comptabilitzar pel seu valor revaloritzat determinat pel valor raonable en la data de la

revaluació. Per fixar el valor revaloritzat segons la NIC 38, “Actius intangibles”, el valor raonable es calcula per referència a un mercat actiu.

Una vegada activades les despeses de R+D, la seva **amortització** respon al principi de correlació d’ingressos i despeses, és a dir, ha de ser proporcional i coincident al temps en què es generin ingressos però amb un termini màxim de cinc anys. D’altra banda, no es poden distribuir dividends fins que no estiguin totalment amortitzades aquestes despeses de R+D, excepte quan les reserves de lliure disposició cobreixin l’import de les despeses de R+D no amortitzades, tal com ho disposa la llei mercantil de societats anònimes.

Pel que fa a la **desactivació**, es passa a pèrdues el saldo no amortitzat o valor net comptable de les despeses de R+D en dues situacions:

- quan no es compleixin els requisits de l’activació;
- quan els ingressos que s’espera obtenir no cobreixin les despeses de desenvolupament activades i les altres despeses addicionals relacionades amb la producció i comercialització.

En els projectes de R+D finalitzats i fracassats es dona de baixa l’import activat i també l’amortització corresponent, i els projectes que han tingut èxit i s’inscriuen en el registre públic de la propietat industrial passen, juntament amb les despeses d’inscripció i formalització, al compte de propietat industrial.

Presentat el reconeixement comptable d’aquestes despeses de R+D i la seva possible valoració, amortització i desactivació, crec que la posició davant de les unions temporals d’empreses presenta una sèrie de problemes:

En primer lloc, si les empreses en forma d’UTE poden engegar projectes de R+D o no. Sembla que normativament la figura més adequada per portar a terme els projectes és l’AIE, ja que de la definició de l’AIE es desprèn que és una figura associativa amb

personalitat jurídica i caràcter mercantil, integrada per persones físiques o jurídiques que porten a terme activitats empresarials, agrícoles o artesanals, per entitats no lucratives dedicades a la investigació i també per professionals lliberals, amb l'objectiu de desenvolupar una activitat econòmica auxiliar a la dels socis, sense ànim de lucre. Però, a la pràctica, són les UTE les que, pel fet d'aprofitar les sinergies derivades de la unió, desenvolupen noves tecnologies per realitzar els projectes encarregats, mitjançant inversions en despeses de R+D, per mantenir la competitivitat i reduir els riscos i els costos. Normalment, les empreses membre de l'UTE inverteixen en aquests actius intangibles i quan treballen en comú en la unió temporal també intenten transformar els coneixements en tecnologia aplicable a l'obra, servei o subministrament que realitzen. Així doncs, en les UTE hi ha la possibilitat d'engegar projectes de R+D.

En segon lloc, la comptabilització d'aquestes despeses de R+D depèn de la comptabilització que en fan les empreses participants, i es pot donar el cas que un projecte de recerca engegat per l'UTE sigui comptabilitzat per les empreses membre de diferent manera, és a dir, que una empresa activi aquest immobilitzat immaterial i que suposadament l'altra empresa membre passi directament a despeses aquells imports invertits en el projecte. Llavors la informació inclosa en els estats comptables -que en definitiva són els documents comptables que tenen els usuaris per prendre decisions econòmiques sobre les empreses- no és ni quantitativament ni qualitativament fiable. Aquest intangible que són els costos de R+D no queda prou clar en la informació que ofereixen els comptes anuals de les empreses membre de l'UTE. Una probable solució seria haver d'informar en la memòria obligatòriament de totes les despeses de R+D de l'UTE, les capitalitzades i les no capitalitzades. Es tracta de ressaltar aquests projectes de R+D com un dels intangibles importants de l'entitat, que generen uns beneficis, i, en definitiva, la raó de la col·laboració entre moltes empreses.

En tercer lloc, les sinergies potencials que es poden derivar de la utilització conjunta d'actius físics i immaterials que fan reduir costos, incrementar l'eficiència per compartir els recursos i concentrar els esforços, afavoreixen que el llenguatge comptable amb què s'expressen els membres d'una UTE quedi agregat i diluït -més encara en el cas de les despeses de R+D.

En quart lloc, cal tenir present que en la comptabilitat de les UTE no es mencionen les despeses de R+D, és a dir, hi ha un buit en el tractament comptable que s'ha de seguir des de la normativa comptable espanyola. Amb aquest silenci, cal suposar que les empreses participants han de seguir la normativa apuntada anteriorment tot i que mitjançant aquesta unió temporal es generi una problemàtica pel que fa a la unitat comptable que és l'UTE. Un dels problemes apuntats és que les empreses membre comptabilitzen aquestes activitats de manera diferent, la qual cosa dóna una informació financera poc clara.

En cinquè lloc, una altra problemàtica és la de la inapropiabilitat³⁶ de l'UTE quan es dissol i es liquida.

Els projectes de recerca i desenvolupament en el sector de la construcció

El sector de la construcció és un dels sectors on més UTE hi ha, és per això que cal esbrinar com està la R+D en aquest àmbit. En la construcció, a diferència d'altres sectors, hi ha un baix nivell d'innovació, és a dir, no hi ha una tradició d'invertir en recerca, és un sector molt més preocupat per l'evolució de l'economia, pels problemes de finançament... que no pas per la resolució de múltiples anomalies que presenta l'edificació actual. D'altra banda, la recerca en temes de construcció difícilment aconsegueix prou finançament per desenvolupar grans línies de treball. En aquest àmbit la recerca es porta a terme gràcies a les petites aportacions i a la gran voluntat dels investigadors.

De la importància del sector en aquest àmbit en són plenament conscients la majoria de països europeus, la prova està en els diferents programes que s'han dut a terme:

- V Programa Marc de R+D de la Comissió Europea (1999-2002).

³⁶Impossibilitat d'apropiar-se dels beneficis futurs que generin les activitats de R+D.

- Pla Nacional de Recerca Científica, Desenvolupament i Innovació Tecnològica (2000-2003).
- II Pla de Recerca de Catalunya (1997-2000).

Amb tot i això, malgrat que és un sector clau per a l'economia del país, hi ha poca recerca i transferència de tecnologia. S'han de potenciar els temes de recerca i desenvolupament tecnològic en l'àmbit de l'enginyeria civil i l'enginyeria de la construcció. Es tracta de crear una nova cultura empresarial que aposti per la recerca i el desenvolupament tecnològic (R+DT) per aconseguir una bona qualitat a preus competitiu i diferenciar-se clarament de les empreses no desitjables en el sector de la construcció.

Aquesta recerca permanent ha de servir per superar problemes com ara els dels "edificis malalts", els de la durabilitat, els derivats de la sismicitat, els mediambientals, els dels residus, els energètics... per tal de poder continuar el desenvolupament d'una indústria de la construcció a partir de paràmetres de sostenibilitat.

Aquest sector té uns problemes de fons que no es poden fer eterns, com ara el gran volum de residus que genera, la creixent sinistralitat laboral, els rendiments energètics... És un sector que necessita unes innovacions clares tan aviat com sigui possible. La inversió que fan les empreses del sector dedica una part considerable a l'adquisició d'equipaments, tecnologia externa, enginyeria, però queda molt curta pel que fa a la R+D.

A Catalunya hi ha diferents línies de recerca referides a l'àmbit de la construcció. Cal destacar, entre d'altres, les aportacions fetes per la Universitat Politècnica de Catalunya (UPC), l'Institut de Tecnologia de l'Edificació de Catalunya (ITEC), l'Institut d'Estudis Catalans (IEC) amb els reports de recerca a Catalunya. A l'abril de l'any 2000 es va constituir el Grup d'Innovació a la Construcció (I+C) per informar a l'opinió pública de les activitats de R+D en el sector de la construcció i alhora col·laborar amb les autoritats de política científica nacionals i internacionals en el disseny d'accions en el sector de la construcció. En l'àmbit propi de recerca, aquest

grup coordina les diverses activitats que porta a terme cada institució i col·labora més estretament amb el teixit empresarial del sector de la construcció. Aquest grup col·labora en la redacció del III Programa Marc Català i desenvolupa accions prospectives sobre el sector de la construcció amb altres sectors empresarials.

El Grup d'Innovació a la Construcció està format per les entitats següents:

- Centre Internacional d'Investigació dels Recursos Costaners, CIIRC
- Centre Internacional de Mètodes Numèrics en Enginyeria, CIMNE
- Col·legi d'Aparelladors i Arquitectes Tècnics de Barcelona
- Escola Tècnica Superior d'Enginyers de Camins, Canals i Ports de Barcelona (UPC)
- Fundació Centre Internacional d'Hidrologia Subterrània, FCIHS
- Institut Cartogràfic de Catalunya, ICC
- Institut Cerdà
- Institut d'Estudis Territorials, IET
- Institut de Tecnologia de la Construcció de Catalunya, ITEC
- Laboratori General d'Assaigs i Investigacions
- Universitat Politècnica de Catalunya

Els grups i institucions del nou Grup d'Innovació a la Construcció han promogut un volum econòmic important en activitats de R+D dins el sector de l'enginyeria de la construcció en aquests darrers anys; concretament, cal destacar les tasques de l'Escola Tècnica Superior d'Enginyers de Camins, Canals i Ports de Barcelona. Aquesta Escola Tècnica ha finançat aquests projectes amb fons públics i privats. S'ha de destacar també que hi ha diferents projectes que han estat finançats per la Unió Europea.

La recerca realitzada pel que fa a l'enginyeria de la construcció intenta assolir construccions respectuoses amb l'entorn, que satisfacin les necessitats dels usuaris dins el cicle de vida de la construcció optimitzant els recursos utilitzats i l'energia de tot el procés. Hi ha tres àrees de recerca ben definides:

- tecnologia d'estructures
- materials de construcció
- construccions industrials

A Catalunya es fa recerca en gairebé totes les àrees esmentades, tot i que la plasmació escrita de la recerca és molt desigual i es troba molt sovint en forma d'actes de congressos nacionals i internacionals, no pas en forma d'articles a revistes especialitzades. Concretament, Aigües de Barcelona és una empresa amb una gran penetració internacional en revistes i publicacions de temes d'enginyeria civil i d'enginyeria de la construcció, ja que entén que empresa i recerca han d'anar en paral·lel per desenvolupar la seva activitat. D'altra banda, la Generalitat de Catalunya considera com a grups de recerca consolidats de la UPC el Grup de Tecnologia d'Estructures, el Grup de Tecnologia Constructiva i Ambiental, el Grup de Resistència de Materials i Estructures a l'Enginyeria, entre d'altres.

Tot i que s'ha començat a fer recerca en les universitats i institucions, en conjunt el sector no està prou desenvolupat quant a conceptes operatius, processos, tecnologies i presenta un elevat grau d'atomització –ja que hi ha un elevat nivell de subcontractació. Davant d'aquesta situació, potenciar la innovació amb fórmules conjuntes, com ara pot ser l'UTE, per superar el fet que hi hagi poques empreses de gran volum, l'escassa especialització de la mà d'obra i la importància dels processos enfront dels productes ajudarà a donar una nova imatge al sector que transmeti una preocupació per la qualitat a preus competitius i aconseguir així un desenvolupament sostenible. Evidentment aquest objectiu s'ha d'acompanyar d'una comunicació constant d'aquests projectes per via de les tecnologies de la informació a totes les empreses del sector, principalment PIME per portar un valor afegit al sector.

Aquestes empreses han de valorar la innovació com un camí futur de competència i les autoritats legislatives han de proposar polítiques d'exempcions fiscals importants per a les empreses que porten a terme projectes de recerca i desenvolupament tecnològic. Contractar una obra que presenti innovació en aquests camps ha de tenir uns avantatges

clars - per exemple, facilitar el sistema de contractació d'obres en edificis amb plaques solars o amb energies alternatives.

L'UTE no solament ha de fomentar el desenvolupament d'una construcció sinó també el desenvolupament de noves tecnologies aplicades a la construcció a l'empara d'un cos legislatiu que avaluï aquesta recerca i que suposi uns avantatges fiscals importants per tal que les empreses tinguin interès d'associar-se i ajuntar esforços per situar-se millor en el mercat competitiu. Es tracta de facilitar la col·laboració entre partícips per apostar junts cap a un futur amb innovació, preus competitius i alta qualitat. Aquesta figura tan utilitzada en el marc de les empreses constructores pot ser un bon instrument per entrar en el repte de la R+D; cal, en tot cas, donar una personalitat jurídica a aquestes unitats econòmiques.

3.7 DISSOLUCIÓ I LIQUIDACIÓ EN LES UTE

La dissolució de l'UTE consisteix en un acord de totes les parts per dissoldre el contracte que les uneix i acabar així l'activitat de l'UTE. Aquest acord s'ha d'inscriure en el Registre especial d'unions temporals d'empreses, tal com ho indica la Llei 18/1982, per tal que es cancel·lin les seves inscripcions, però moltes d'aquestes UTE no comuniquen la seva dissolució, per això moltes surten encara al registre i realment ja han arribat a la fi del contracte que les unia. Les causes de dissolució són:

1. Per acord unànim de les empreses membre integrants.
2. Per la finalització de l'obra per la qual es va constituir l'UTE.
3. Per la resolució del contracte d'execució de l'obra objecte de l'UTE.

Acordada la dissolució comença la liquidació, que consisteix en un conjunt d'operacions que tenen per objectiu convertir en disponible totes les partides de l'actiu per fer front als creditors de la unió; la part restant es reparteix entre els partícips en proporció al fons operatiu que tenia l'UTE. La liquidació l'efectua el Comitè de Gerència, i si l'UTE s'hagués dissolt per incompliment d'una de les empreses membre, les empreses que haguessin continuat l'execució de l'obra farien les funcions de liquidació fent-ho saber a l'altra part per execució de la liquidació. També en aquest moment els partícips retiren els actius aportats per cada partípic. En concret, els béns i drets de l'UTE existents en el moment de la liquidació es reparteixen proporcionalment a les respectives quotes de participació de les empreses membre. El règim fiscal de la dissolució i liquidació no suposa un cost fiscal important. S'ha de destacar que un cop acordada la dissolució amb liquidació durant els sis mesos següents cal realitzar tots els actes necessaris segons la normativa mercantil fins a la cancel·lació registral de l'UTE, és a dir, fins a la seva extinció.

Correspon al Comitè de Gerència de l'UTE durant el període de liquidació dur a terme les funcions següents:

- elaborar l'inventari i el balanç de l'UTE el dia que comença la liquidació, diferenciant les parts corresponents a cada partícip;
- portar i custodiar els llibres i la correspondència de l'UTE i procurar per la integritat del seu patrimoni, assignant a una empresa membre, si és el cas, l'execució de les operacions administratives i materials necessàries. Es tracta de portar la comptabilitat durant aquest període liquidatori vetllant pel patrimoni;
- fer les operacions comercials que siguin necessàries per a la liquidació;
- percebre els crèdits i altres drets pendents en el moment de començar la liquidació;
- vendre els béns de l'UTE, en cas que hi hagi béns propis de l'UTE, i repartir el resultant proporcionalment a les respectives quotes de participació de les empreses membre;
- pagar a les empreses membre de l'UTE la seva quota de participació en el patrimoni líquid;
- pagar als creditors;
- representar l'UTE en el compliment de les funcions precedents.

El Comitè de Gerència queda automàticament dissolt una vegada realitzada la liquidació de l'UTE i acabats tots els seus tràmits.

Amb la modificació incorporada en la Llei 18/82, de 26 de maig, per la Llei 46/2002, de 18 de desembre, derivada de la supressió del règim de transparència fiscal que fins a 31/12/2002 era el que es tenia de referència, s'ha modificat el termini de duració màxima de les UTE, que poden arribar a 25 anys i, excepcionalment, a 50 anys, en cas d'obres i explotació de serveis públics.

L'operativa de la liquidació consisteix a tancar la comptabilitat i integrar-la en la dels partícips; d'altra banda, el resultat s'ha de distribuir entre els partícips, com ja s'ha detallat anteriorment, tenint en compte el que pauta la memòria que acompanya els estatuts.

Així doncs, l'UTE s'acaba un cop s'han realitzat els treballs que constitueixen el seu objecte i es liquiden definitivament totes les diferències entre les empreses partícips i les obligacions amb les empreses client o amb tercers. Pel que fa al repartiment de béns, acabades les obres que constitueixen objecte de l'UTE es procedeix a la liquidació definitiva de les despeses, a la realització dels béns, mobles i immobles, al pagament dels comptes a tercers i al tancament dels comptes bancaris. El saldo del compte corrent de l'UTE es reparteix en la proporció indicada, tant si és positiu com negatiu. Com s'apuntava anteriorment, pel que fa a les funcions del Comitè de Gerència, els béns d'actiu de l'UTE es reparteixen entre les empreses membre proporcionalment a la quota de participació o també hi ha la possibilitat de vendre's a tercers.

En definitiva, l'extinció de l'UTE és deguda a la impossibilitat física o jurídica de realitzar el contracte pel qual es va constituir l'associació o per haver finalitzat els treballs objecte del contracte o per l'incompliment del contracte, sempre que s'hagin liquidat definitivament les diferències o litigis entre les empreses membre i les obligacions amb el client o amb tercers.

Ara és important tornar a insistir en les responsabilitats d'aquesta figura jurídica, ja que un cop dissolta, liquidada i extingida, la responsabilitat de les seves actuacions en el passat ha de seguir com a garantia en el futur i és per això que cal tenir presents les provisions, que han de seguir comptabilitzades en les empreses partícips encara existents. El problema important es genera quan les empreses partícips desapareixen i anar a buscar responsabilitats resulta gairebé impossible. En aquesta situació, la manca de personalitat jurídica ha de quedar resolta amb garanties i avals, tal com s'ha comentat en el capítol 2 de la tesi, però cal deixar-ne constància des d'un punt de vista comptable, per això uns comptes anuals de l'UTE obligatoris mercantilment permetrien encabir una memòria per recollir totes aquestes informacions. D'altra banda, la responsabilitat social de la comptabilitat en aquests casos es manifesta com una necessitat derivada de les externalitats ocasionades per l'actuació de l'entitat i la seva incidència en l'entorn.

La informació comptable és fonamental pel que fa a les responsabilitats, ja que tenint un coneixement cert de la realitat empresarial es pot començar a exigir responsabilitats a les empreses. Per tant, seria convenient que els estats financers de les empreses participis adjutessin un informe sobre responsabilitats, per evitar tant com es pugui les actuacions no eficients de les UTE³⁷.

Les UTE haurien de generalitzar la utilització d'aquests informes dintre de la seva informació comptable i posteriorment dipositar els comptes anuals conjuntament amb aquesta informació al Registre Mercantil, com una garantia addicional. Aquests informes no tipificats per cap norma podrien tenir poca apartats i clars, pel que fa a les responsabilitats assumides; entre aquests apartats podrien destacar, per exemple, informacions com ara:

- informacions relatives al medi ambient;
- informacions relatives a la seguretat;
- informacions relatives als recursos humans;
- altres informacions sobre responsabilitats socials.

En la memòria de les empreses constructores hi ha informació sobre el medi ambient però, generalment, com es pot comprovar en el capítol 5 de la tesi, són poques les empreses constructores que donen aquesta informació.

En resum, les UTE han de tenir personalitat jurídica i, com a entitats comptables que són, han de preparar uns comptes anuals emparats amb la normativa mercantil i fiscal, afegint-hi informacions clares pel que fa a la responsabilitat social que es deriva de les seves actuacions. L'ús generalitzat d'aquesta pràctica d'afegir informacions per garantir la seguretat de les obres solventaria la falta d'informació clara que moltes vegades envolta la figura de les UTE. D'altra banda, un cop dissolta, liquidada i extingida l'UTE, aquesta responsabilitat social l'haurien d'heretar les empreses membre en informacions en els seus estats financers.

³⁷Per exemple, obtenir beneficis a còpia de reduir costos referents a la seguretat de l'obra.

En un futur proper les empreses hauran de treballar en l'objectiu de minimitzar els riscos, tant quantitativament, qualitativament com socialment; es tracta d'incrementar el creixement econòmic amb variables econòmiques i socials (Quesada Sánchez, 1999, p. 165).

3.8 NORMES COMPTABLES INTERNACIONALS RELACIONADES AMB LES UTE

Hi ha diferents figures anàlogues a les UTE en els diversos països comunitaris –com hem detallat abans–; per aquest motiu la normalització comptable és un dels temes que cal tractar. A més, un problema associat a les directrius comunitàries és la diversitat d'opcions en determinats aspectes i l'absència de regulació en certs temes; això fa que hi hagi dificultats a l'hora de comparar la informació comptable dels diferents estats membre. Això, al costat del fet que les empreses que cotitzen en mercats internacionals han d'elaborar addicionalment la seva informació financera seguint les normes exigides en els mercats on operen, ha impulsat la necessària normalització més enllà de la Unió. Es poden donar dos motius principals per a aquesta normalització comptable internacional:

1. L'increment d'empreses multinacionals.
2. La globalització de l'economia, fet que implica necessitar un llenguatge comptable comú per comunicar i poder comparar la informació financera.

Així doncs, les empreses que cotitzen a borsa a la Unió Europea (UE) han d'aplicar les normes comptables internacionals per elaborar els seus estats financers. Aquesta proposta del Consell de Lisboa assenyala el requisit que, com a màxim a l'any 2005, totes les empreses de la UE que cotitzin a borsa i les empreses que estiguin preparant la seva admissió a la cotització elaborin els seus estats financers consolidats d'acord amb les NIC.

La Unió Europea ha preferit l'adaptació a les NIC i no a les normes americanes, ja que les NIC són més adequades a la realitat econòmica dels països europeus. Les principals diferències entre les NIC i l'ordenament espanyol són:

- a. El sistema comptable espanyol dóna prioritat a la protecció del patrimoni; en canvi, la prioritat de les NIC és proporcionar una informació que sigui útil als accionistes.
- b. Les NIC donen un nivell més elevat d'informació que el sistema comptable espanyol.
- c. Les NIC regulen determinats fets comptables que no estan regulats en el nostre ordenament comptable.
- d. Hi ha discrepàncies entre tots dos sistemes en el tractament comptable de determinats fets comptables.

Cal dir que dirigir la normativa comptable espanyola cap a les NIC de l'IASB com a resposta a les indicacions de la Comissió Europea pot resultar aconsellable en determinats aspectes, però en altres aspectes pot fins i tot significar un retrocés. Acceptar les normes de l'IASB implica per a Espanya:

- Incorporar les normes d'aquest organisme que no tenen regulació comptable actual en el nostre país.
- Modificar les normes de regulació comptable espanyola que estan en conflicte amb les de l'IASB, acceptant les solucions d'aquest organisme.

Apuntades aquestes situacions, les NIC que estan més directament relacionades amb les UTE són:

NIC 11	CONTRACTES DE CONSTRUCCIÓ
NIC 31	INFORMACIÓ FINANCERA SOBRE ELS INTERESSOS EN NEGOCIS CONJUNTS
NIC 37	PROVISIONS, ACTIUS CONTINGENTS I PASSIUS CONTINGENTS
NIC 38	ACTIUS INTANGIBLES

Pel que fa als contractes de construcció, la **NIC 11**, “Contractes de construcció”, especifica que els contractes de construcció són contractes específicament negociats, per a la fabricació d’un actiu o d’un conjunt d’actius, que estan íntimament relacionats entre ells o són interdependents en termes de disseny, tecnologia i funció o bé en relació amb el seu últim destí o utilització. Les fórmules que s’utilitzen en els contractes de construcció segons aquesta norma són contractes a preu fix i contractes de marge sobre el cost; hi ha contractes que poden tenir característiques d’una o altra modalitat. Aquesta norma indica que els ingressos del contracte agrupen l’import inicial acordat en el contracte i les modificacions que hi hagi en el treball contractat, així com reclamacions o incentius sempre que siguin susceptibles de valoració. Els costos, assenyala la norma, han de comprendre els directament relacionats amb el contracte específic i els indirectes que puguin ser imputats, a més d’altres costos que es puguin carregar al client seguint el que pauta el contracte.

El reconeixement d’ingressos i despeses coincideix bastant amb el que pauta l’adaptació sectorial de les empreses constructores. En concret, la norma indica que el resultat d’un contracte de construcció es pot estimar amb prou fiabilitat quan els ingressos i despeses es poden precisar en referència a l’estat d’acabament de l’obra a la data de tancament del balanç, és a dir, el mètode del percentatge de realització. La norma indica també que l’empresa ha de tenir un sistema de pressupost financer i d’informació interna efectius. En el cas de contractes a preu fix, el desenllaç es pot estimar amb prou fiabilitat quan es donin les condicions següents:

- es puguin mesurar raonablement els ingressos totals del contracte;
- es puguin mesurar raonablement a fi d’exercici els costos pendents per l’acabament de l’obra i el grau d’acabament de l’obra;
- sigui probable que l’empresa obtingui els beneficis econòmics derivats del contracte;
- els costos reals del contracte es puguin identificar clarament i comparar amb les estimacions fetes.

En el cas de contractes de marge sobre cost, el desenllaç es pot estimar amb prou fiabilitat quan es donin les condicions:

- sigui probable que l'empresa obtingui beneficis econòmics derivats del contracte;
- els costos atribuïbles al contracte es puguin identificar i mesurar de forma fiable.

Si el desenllaç d'un contracte de construcció no es pot estimar amb prou fiabilitat, els ingressos han de passar al compte de resultats en la part que sigui probable de recuperar els costos del contracte, i els costos s'han de tractar com a despeses del període.

En tots els casos, qualsevol pèrdua esperada d'un contracte de construcció s'ha de tractar com a despesa del període.

L'empresa ha de donar en els estats financers les informacions següents respecte dels contractes de construcció:

1. L'import dels ingressos del contracte reconeguts en el període.
2. Els mètodes utilitzats per determinar els ingressos.
3. Els mètodes per determinar el grau de realització del contracte en curs.

En el cas de contractes en curs a fi d'exercici cal informar sobre:

1. Els costos acumulats i els guanys reconeguts.
2. Les bestretes rebudes.
3. Les retencions practicades.

D'altra banda, l'empresa també ha d'informar en els seus estats financers dels actius i passius derivats dels clients per contractes de construcció.

La **NIC 31**, "Informació financera sobre els interessos en negocis conjunts", detalla el tractament comptable de les inversions en negocis conjunts i la presentació de la informació financera sobre actius, passius, despeses i ingressos dels negocis conjunts

en els estats financers dels partícips, independentment de l'estructura o forma jurídica. En la norma es defineix el negoci conjunt com un acord contractual entre partícips per emprendre una activitat econòmica sotmesa a control conjunt; també s'indica que la consolidació proporcional és la que cal aplicar per tal que cada partípic presenti uns estats financers agregant aquesta informació línia per línia o informant amb partides separades similars, tal com fan les UTE. D'altra banda -tal com es detalla al capítol 2-, aquests negocis s'assimilen a les operacions controlades conjuntament i als actius controlats conjuntament.

Respecte a les participacions en operacions controlades conjuntament, el partípic ha de reconèixer en els estats financers individuals i en els consolidats:

- els actius i passius controlats, i
- les despeses i la part d'ingressos obtinguts per la venda de béns o serveis en el negoci conjunt.

Respecte a la participació en actius controlats conjuntament, el partípic ha de reconèixer en els estats financers individuals i en els consolidats:

- la part d'actius controlats conjuntament;
- els passius ocasionats;
- els passius que es tenen conjuntament amb els altres participants en relació amb el negoci conjunt;
- qualsevol ingrés per la venda de part de la producció del negoci conjunt, amb les despeses del negoci conjunt;
- qualsevol despesa relacionada amb el negoci conjunt.

La norma indica que en molts països el partípic presenta estats financers individuals per complir amb les exigències legals, amb pràctiques informatives diferents segons els diferents països. Així doncs, la norma no mostra preferència per cap tractament en particular.

La **NIC 37**, “Provisions, actius contingents i passius contingents”, defineix les provisions com passius en els quals hi ha incertesa sobre la quantia i el venciment. Així, s’ha de reconèixer una provisió quan es presentin les circumstàncies:

- a. l’empresa té una obligació present com a resultat d’un succés passat;
- b. és probable que l’empresa s’hagi de desprendre de recursos que suposin beneficis econòmics per anul·lar l’obligació;
- c. es pugui estimar de manera fiable l’import del deute corresponent.

Per mesurar l’import de la provisió la norma obliga l’empresa a:

- a. tenir en compte els riscos i incerteses corresponents;
- b. ajustar el valor de les provisions si l’efecte del valor temporal del diner és significatiu;
- c. tenir en compte canvis de llei, de tecnologia, objectivament;
- d. no tenir en compte els guanys esperats per la venda d’actius.

D’altra banda, la norma indica que cal revisar les provisions i ajustar-les si convé en cada exercici econòmic i que només cal utilitzar la provisió per cobrir els desemborsaments pels quals es va crear.

També en aquesta norma es defineixen els passius contingents indicant que són els derivats d’obligacions possibles sorgides de successos passats, l’existència dels quals es confirma només si es fan realitat o si no estan sota control de l’empresa. També es consideren passius contingents les obligacions presents sorgides de successos passats però no reconegudes en els estats financers perquè:

- a. no és probable que per satisfer-los l’empresa s’hagi de desprendre de recursos que incorporin beneficis econòmics;
- b. l’import de l’obligació no es pot mesurar amb prou fiabilitat.

En l'apèndix d'aquesta norma hi ha exemples de reconeixement de provisions i queda clar que per aconseguir garanties sobre obres venudes en el període legal pertinent cal reconèixer la provisió per l'import de la millor estimació possible. També en el cas de processos judicials en què l'entitat sigui probable que resulti culpable a partir de l'evidència disponible es pot reconèixer la provisió i fins i tot es pot tractar com un passiu contingent.

La **NIC 38**, "Actius intangibles", pel que fa a les despeses de R+D, indica que les despeses de recerca es consideren despeses de l'exercici en què es produeixen, ja que segons la NIC en aquesta fase l'actiu intangible encara no existeix.

La norma internacional només permet l'activació de les despeses de desenvolupament si l'empresa pot demostrar totes les condicions següents:

- a. que tècnicament sigui possible completar la producció de l'actiu intangible, de manera que pugui estar disponible per a la seva utilització o la seva venda;
- b. que hi hagi la intenció de completar l'actiu intangible en qüestió, per utilitzar-lo o vendre'l;
- c. que es pugui utilitzar o vendre.
- d. que l'empresa pugui avaluar els recursos econòmics futurs que obtindrà d'aquest actiu;
- e. que hi hagi disponibilitat de recursos tècnics i financers per completar el seu desenvolupament;
- f. que hi hagi capacitat de mesurar de forma fiable el cost atribuïble a l'actiu intangible durant el seu desenvolupament.

Exemples que surten en la norma pel que fa al desenvolupament són, entre d'altres:

- 1) El disseny, construcció i funcionament d'una planta pilot que no sigui d'una escala econòmicament viable per a la producció comercial.
- 2) El disseny d'eines, motlles que impliquin tecnologia nova.

- 3) El disseny, construcció i prova d'una alternativa escollida per a materials, mecanismes, productes, sistemes o serveis nous o millorats.

Per finalitzar, cal destacar que la normativa internacional no preveu explícitament la figura legal espanyola de les unions temporals d'empreses, a través de la qual, no obstant això, les empreses espanyoles realitzen una part molt significativa de l'activitat de la construcció.

Tot i amb això, en la **NIC 31**, "Informació financera d'empreses controlades conjuntament", es recull la política comptable que cal aplicar en relació amb les participacions en *joint ventures*, que poden assimilar-se a les UTE, ja que representen activitats que impliquen el control conjunt, és a dir, la utilització d'actius i recursos dels socis amb acords entre ells que estableixen la forma com es distribuirà el resultat.

D'altra banda, els plantejaments normatius de l'IASB, fonamentats en la substància econòmica de l'operació, assenyalen que la valoració de la inversió inicial en l'entitat coparticipada, que figura en els estats comptables dels partícip, es pot determinar utilitzant el valor raonable de l'actiu entregat, cosa que suposa una ruptura amb el principi de preu d'adquisició.

Per tot això, l'ordenament comptable espanyol ha de preveure normes específiques que s'adaptin a les figures associatives de control compartit (Gallego Rodríguez; Ramos Stolle; Rivero Fernández, 2003, p. 761), la qual cosa suposa efectes econòmics importants en els estats financers. A més, aquestes fórmules associatives són cada vegada més freqüents i els estats comptables de les entitats coparticipades han de ser fidedignes i han de reflectir clarament el patrimoni coparticipat i els resultats de l'activitat en comú.