



**UNIVERSIDAD NACIONAL DE CÓRDOBA**  
**FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS**  
**ESCUELA DE GRADUADOS**

**Carrera: Especialización en Contabilidad Superior y Auditoría**

**TRABAJO FINAL DE ESPECIALIDAD**

**ROL DEL PROFESIONAL CONTABLE AL AUDITAR EMPRESAS**  
**CONSTRUCTORAS**

**¿ES POSIBLE LIMITAR SU RESPONSABILIDAD?**

**Autores:**

**Cra. Ana de los Angeles Ardiles Lami**

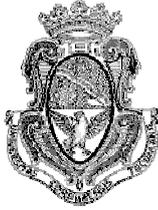
**Tutor:**

**Cr. Javier Pereyra**

**Córdoba, 29 de noviembre de 2013.**



Rol del profesional contable al auditar empresas constructoras  
¿Es posible limitar su responsabilidad? by Ardiles Lami, Ana de  
los Angeles is licensed under a [Creative Commons  
Reconocimiento-NoComercial-SinObraDerivada 4.0 Internacional  
License](https://creativecommons.org/licenses/by-nc-nd/4.0/).



## AGRADECIMIENTOS

Este trabajo final es el producto de muchas horas de investigación, de elaboración y de dedicación, no sólo de mi parte, sino también de parte de personas que me ayudaron y acompañaron, desde su lugar, en todo el proceso.

Agradezco profundamente al Cr. Javier Pereyra por haber aceptado ser el director de este trabajo, depositando de esa forma confianza en mí.

Muchas gracias en especial, a la Dra. Eliana Werbin y al Dr. Juan A. Arguello que en todo momento se encontraron dispuestos a brindarme soporte y me impulsaron a terminar este trabajo. Muchas gracias a Nancy Medina, quien, con infinita paciencia, me ayudó en la investigación bibliográfica en la Hemeroteca de la Facultad de Ciencias Económicas.

Por último agradezco a mi familia por inculcarme constantemente el deseo de progresar como profesional a través del estudio y del perfeccionamiento académico. En especial a mi papá, Luis Ardiles Álvarez, por haber dedicado horas a leer este trabajo final y por haber insistido para que termine el mismo.



## **RESUMEN**

El presente trabajo final pretende ahondar en el análisis del rol que asume el profesional contable en la auditoría externa de empresas constructoras. Para ello se consideran las particularidades existentes en la registración contable de la información financiera de dichas entidades, con impacto en la metodología de la auditoría externa. En función a la globalización de información imperante, se examina la contabilidad de las empresas del mencionado sector desde el punto de vista local e internacional. Por otra parte, a los efectos de considerar la responsabilidad del auditor externo, se plantean los principales lineamientos a tener en cuenta para una adecuada limitación de la misma. Por último se considera el efecto impositivo que genera la registración de ingresos y egresos de las empresas constructoras en función al grado de avance de obra. Dicho análisis se centra en el impuesto a las ganancias, desde el punto de vista nacional e internacional, indicando los principales puntos a tener en cuenta en una auditoría fiscal óptima.

Palabras claves: Construcción, grado de avance de obra, NIC Nro. 11, NIC Nro. 12, Resolución Técnica Nro. 7.

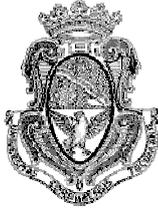


Escuela de Graduados  
Facultad de Ciencias Económicas  
Universidad Nacional de Córdoba

## **ABSTRACT**

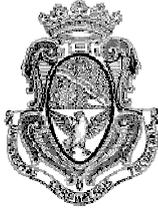
This term paper aims to delve into the analysis of the role assumed by the professional accountant in the external audit of construction companies. To do this we consider the existing private accounting in recording financial information such agencies with impact on external audit methodology. According to the globalization of information prevailing accounting examines that sector enterprises from the view locally and internationally. Moreover, for the purpose of considering the external auditor's responsibility , establishes the main guidelines to consider for proper limitation thereof . Finally we consider the tax effect that generates income and expense registration of construction companies according to the degree of completion . This analysis focuses on income tax , from the standpoint of national and international , indicating the main points to consider an optimal tax audit .

**Keywords:** Construction, degree of progress, IAS 11, IAS 12, Technical Resolution N° 7.



## ÍNDICE

Introducción.....	1
Objetivos.....	5
Metodología.....	6
Resultados y discusión.....	7
Contabilidad de la información financiera de empresas del sector de la construcción.....	7
Análisis de las implicancias particulares de las auditorías externas de las entidades constructoras .....	21
Efectos impositivos de la contabilización de ingresos y gastos en función al grado de avance de obra.....	36
Conclusiones.....	41
Bibliografía.....	47



## INTRODUCCIÓN

El horizonte temporal en que se desarrolla la actividad de las empresas constructoras determina la posibilidad de registrar contablemente los ingresos y costos en base al grado de avance de obra. Lo mencionado anteriormente implica que el auditor externo debe basarse, en la mayoría de los casos, en información provista por la empresa que no puede ser validada de manera precisa en todos los casos. El diferimiento de los ingresos y gastos de construcciones en función a su grado de avance determina una mayor responsabilidad para el auditor, ya que debe basarse en información de tipo estimativa.

Para comenzar a analizar lo expuesto anteriormente, se debe considerar, en primer lugar, las características relevantes de la actividad de las empresas del sector mencionado. “La actividad desarrollada por las empresas del sector de la construcción presenta determinadas características propias, que las distinguen de otros sectores empresariales. Lo cual ha propiciado la promulgación de regulaciones contables que sirvan de guía en la elaboración de la información financiera de las empresas del sector” (Falcón Pérez, Fuentes Perdomo, 2006). Dado que el proceso productivo supera habitualmente el ejercicio económico, las empresas del sector se cuestionan en qué momento reconocer los ingresos por ventas, lo cual ha requerido que se hayan establecido diferentes métodos de cálculo para la determinación del mismo.

Desde el punto de vista contable, el fenómeno de la globalización de la economía y de los negocios hace imprescindible poseer lenguajes y estándares comunes que faciliten el



intercambio de información. Se ha iniciado así la “idea de avanzar hacia un modelo contable globalizado centrado en la concepción que la contabilidad debe ofrecer información de validez económica, y no sólo numérica para tomar decisiones” (López Santiso, citado por Vilchez, 2008).

Es por lo dicho que las empresas de los distintos sectores del país deberían comenzar a introducir las prácticas contables internacionales para lograr la armonización y estandarización de la información contable financiera. Se debe destacar que, en la actualidad, sólo es obligatoria la aplicación de las normas contables internacionales para las empresas que se encuentren bajo la órbita de la Comisión Nacional de Valores, según las Resoluciones Técnicas Nro. 26 y 29 de F.A.C.P.C.E.

Respecto a las empresas del sector de la construcción, dentro de las normas contables vigentes en Argentina no existen normas específicas para el tratamiento de ingresos y costos provenientes de contratos de construcción. Sin embargo, a nivel mundial, la Junta de Normas Internacionales de Contabilidad (Internacional Accounting Standard Board – IASB) emitió la Norma Contable Internacional Nro. 11. El objetivo de ésta norma es prescribir el tratamiento contable de los ingresos de actividades ordinarias y los costos relacionados con los contratos de construcción. Debido a la naturaleza de los contratos de construcción, la fecha en que la actividad del contrato comienza y termina corresponde, normalmente, a diferentes periodos contables. Por lo tanto, la cuestión fundamental al contabilizar los contratos de construcción es la distribución de los ingresos y los costos entre los periodos contables a lo largo de los cuales se ejecuta.



Dentro de la normativa contable de nuestro país no existen normas específicas, sino sólo ciertos lineamientos generales, aplicables básicamente a la determinación del costo de los bienes en proceso de construcción. La Resolución Técnica Nro. 17 de la Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas (F.A.C.P.C.E.), que trata las cuestiones de aplicación general, considera el tratamiento contable de los bienes de cambio en producción o construcción mediante proceso prolongado.

Con lo expuesto se evidencia la ambigüedad imperante en las normas contables locales respecto al caso analizado, como también en otras situaciones, que no se mencionan por exceder el presente análisis. Es por ello que, para lograr una mayor transparencia y confiabilidad en la exposición de la información financiera, se debe comenzar a recorrer el camino hacia la aplicación plena de las normas internacionales.

Así, las características de la actividad de las empresas constructoras llevan a adoptar distintos métodos de registración contable, situación que debe ser tenida en cuenta al realizar las auditorías externas. Lo dicho debe considerarse con su correlato en la responsabilidad que debe asumir el profesional contable en su rol de auditor.

Así como existe una tendencia a la adhesión a las prácticas contables internacionales, se han emitido normas internacionales de auditoría. Dichas normas son emitidas por la Junta de Estándares Internacionales de Auditoría y Aseguramiento (International Auditing and Assurance Standards Board – IAASB) de la Federación Internacional de Contadores (International Federation of Accountants – IFAC). “Al igual que los estándares internacionales de información financiera IFRS), los estándares internacionales de auditoría (ISA) han



progresado (y seguramente, lo seguirán haciendo) para adecuarse a las nuevas realidades de la globalización de la economía” (Casal, 2010).

Los mencionados cambios en las normas de auditoría traen consigo agravantes respecto a la responsabilidad que en la actualidad debe asumir el profesional en su rol de auditor externo. “¿Han cambiado los paradigmas en materia de responsabilidad de los estudios de auditoría y de los auditores en la década en curso”; “¿Cómo influyeron los casos de Enron y Worldcom, entre otros, en el agravamiento de la responsabilidad de los auditores” (Favier Dubois, 2012). Como consecuencia de las crisis financieras corporativas y los reclamos de los usuarios de los estados contables, los paradigmas de la responsabilidad profesional de los auditores se han hecho más exigentes. Es por ello que, teniendo en cuenta la particularidad en la registración contable de ingresos y costos de las empresas constructoras, se deben tomar los recaudos necesarios al realizar las auditorías externas para limitar de manera razonable la responsabilidad del auditor.

Por último es necesario abordar el impacto impositivo que genera el diferimiento en el reconocimiento de los ingresos y gastos en las empresas dedicadas al sector de la construcción. Para ello se debe llevar a cabo una auditoría fiscal acorde. “La auditoría fiscal, en primer término, constituye una auditoría con propósito especial sobre aspectos fiscales, necesitando el apoyo o la intervención de especialistas en materia impositiva. En el campo de la auditoría financiera los componentes de los estados financieros vinculados con la cuestión tributaria representan riesgos significantes, por lo que merecen especial atención del auditor independiente” (Casal, 2011).



## **OBJETIVOS**

### **Objetivo general**

Analizar el grado de responsabilidad que asume el profesional contable en auditorías de empresas constructoras que contabilizan sus ingresos y costos en función al grado de avance de obra.

### **Objetivos específicos**

- Analizar la contabilidad de la información financiera en las empresas del sector de la construcción, teniendo en cuenta la necesidad actual de armonizar las normas locales con las normas internacionales. (ver eje temático Nro. 1).
- Analizar la responsabilidad que asume, como auditor, el profesional que realiza auditorías de empresas del sector y verificar metodologías óptimas para limitar en forma razonable la misma. (ver eje temático Nro. 2).
- Analizar el impacto impositivo que genera la contabilización de ingresos y egresos en función al grado de avance de obra. (ver eje temático Nro. 3).



## METODOLOGÍA

El presente trabajo de investigación se llevará a cabo en base a estudios exploratorios de carácter bibliográfico, que tendrá en cuenta los siguientes ejes temáticos:

1). Contabilidad de la información financiera de empresas del sector de la construcción.

Análisis de normas locales aplicables en la República Argentina y de Normas Internacionales. Verificación de similitudes y diferencias. El presente estudio se llevará a cabo en base a los siguientes autores: Vilchez, (2008); Mínguez Conde, (2006); Garay González, (1997); Falcón Pérez, Fuentes Perdomo (2006).

2). Análisis de las implicancias particulares de las auditorías externas de las entidades constructoras y el consecuente grado de responsabilidad que asume el profesional contable como auditor.

Análisis de procedimientos de auditoría óptimos para lograr la limitación, en grado razonable, de la responsabilidad del profesional contable. El presente estudio se llevará a cabo en base a los siguientes autores: Casal (2010); Casal, (2011); Favier Dubois, (2012); Mantilla Blanco, (2012).

3). Efectos impositivos de la contabilización de ingresos y gastos en función al grado de avance de obra.

Impacto en liquidaciones impositivas. Análisis de la normativa impositiva local e internacional. Auditoría fiscal. El presente estudio se llevará a cabo en base a los siguientes autores: Casal, (2011); Osler, (2009).



## **RESULTADOS Y DISCUSIÓN**

### **CONTABILIDAD DE LA INFORMACIÓN FINANCIERA DE EMPRESAS DEL SECTOR DE LA CONSTRUCCIÓN**

#### *Características de la actividad de las empresas del sector de la construcción*

Para poder comenzar con el presente trabajo es necesario definir las características básicas de la actividad propia del sector objeto de análisis. “En nuestros días la actividad constructora, además de desarrollar múltiples tareas, constituye uno de los ejes económicos más importantes. Como características relevantes podemos mencionar: cada obra es un centro de trabajo, con una ubicación espacial totalmente distinta; proceso productivo con un dilatado plazo de ejecución; los trabajos se realizan con un encargo previo, debido a su dimensión; se elabora un producto intensivo en mano de obra” (Mínguez Conde, 2006).

“La relevancia del sector de la construcción se pone de manifiesto tanto desde el punto de vista cualitativo como cuantitativo. La actividad de construcción presenta peculiaridades de las que derivan unas implicaciones directas sobre el sistema de información de las empresas que la realizan. Así, entre otras, el largo plazo de los procesos constructivos, la producción sobre pedido, la especificidad y alto valor unitario de cada encargo, la realización de la producción en los puntos de demanda sin que exista una planta fija de producción, y la extensión de la colaboración interempresarial a través de la subcontratación y de las Uniones Transitorias de Empresas (UTES)” (Garay González, 1997).

“La relevancia del sector de la construcción y las peculiaridades que presenta la actividad que realizan las empresas en el encuadradas, justifican que se establezcan en su ámbito unas pautas



concretas para el registro de las diversas transacciones que le son propias. Por otra parte, con ello se consigue una mayor transparencia y la obtención de una información agregada significativa, todo lo cual implica efectos beneficiosos para el sector, y, por extensión, para el conjunto de la economía” (Garay González, 1997).

Entre las cuestiones que se deben considerar al momento de la elaboración y preparación de la información contable de estas empresas, la más relevante “es el reflejo del resultado de las obras en curso de ejecución al cierre del ejercicio contable, ya que tiene una influencia determinante sobre los resultados periódicos de la empresa y sobre el reflejo de su situación patrimonial” (Garay González, 1997).

En términos generales, “las características que ha de reunir un ingreso para que sea registrado por la contabilidad son las siguientes:

- 1) Que se haya producido el hecho o acontecimiento económico.
- 2) Que el ingreso y los gastos correspondientes puedan medirse razonablemente.
- 3) Que la contraprestación o precio esté razonablemente asegurada.
- 4) No existan riesgos de que la transacción sea anulada.

Sin embargo, para el caso de las empresas constructoras nos encontramos con una configuración de las operaciones peculiar, en donde el reconocimiento de los ingresos es claramente diferenciador de su contabilidad” (Mínguez Conde, 2006). Dado que el proceso productivo supera habitualmente el ejercicio económico, las empresas del sector se cuestionan en qué momento reconocer los ingresos por obras, lo cual ha requerido que se hayan establecido diferentes métodos de cálculo para la determinación del mismo.



### Globalización de la información financiera – fenómeno de la actualidad

Desde el punto de vista contable, el fenómeno de la globalización de la economía y de los negocios hace imprescindible poseer lenguajes y estándares comunes que faciliten el intercambio de información. Se ha iniciado así la “idea de avanzar hacia un modelo contable globalizado centrado en la concepción que la contabilidad debe ofrecer información de validez económica, y no sólo numérica para tomar decisiones” (López Santiso, citado por Vilchez, 2008).

Es por lo dicho que las empresas de los distintos sectores del país deberían comenzar a introducir las prácticas contables internacionales para lograr la armonización y estandarización de la información contable financiera. Se debe destacar que, en la actualidad, sólo es obligatoria la aplicación de las normas contables internacionales para las empresas que se encuentren bajo la órbita de la Comisión Nacional de Valores, según las Resoluciones Técnicas Nro. 26 y 29 de F.A.C.P.C.E.

Respecto a las empresas del sector de la construcción, dentro de las normas contables vigentes en Argentina no existen normas específicas para el tratamiento de ingresos y costos provenientes de contratos de construcción. Sin embargo, a nivel mundial, la Junta de Normas Internacionales de Contabilidad (Internacional Accounting Standard Board – IASB) emitió la Norma Contable Internacional Nro. 11.

#### NIC Nro. 11: Contratos de construcción (1979)

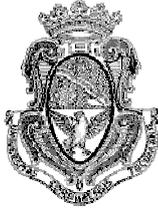
“Con el objetivo de conseguir una homogeneización de los criterios contables a nivel mundial, el International Accounting Standards Committee (IASC) ha aprobado y publicado diferentes Normas Internacionales de Contabilidad (NICs) que tratan sobre la contabilización de diversas



áreas de la información financiera. El citado organismo no ha sido ajeno a la problemática contable de las empresas constructoras, ocupándose del tema en su NIC 11, "Tratamiento contable de los contratos de construcción", aprobada en 1979" (Garay González, 1997).

El objetivo de ésta norma es prescribir el tratamiento contable de los ingresos de actividades ordinarias y los costos relacionados con los contratos de construcción. Debido a la naturaleza de los contratos de construcción, la fecha en que la actividad del contrato comienza y termina corresponde, normalmente, a diferentes periodos contables. Por lo tanto, la cuestión fundamental al contabilizar los contratos de construcción es la distribución de los ingresos y los costos entre los periodos contables a lo largo de los cuales se ejecuta. "La peculiaridad más importante de los contratos de construcción no es en sí misma su duración, sino el hecho de que el comienzo y el final de los trabajos que constituyen su objeto, se sitúan en períodos contables diferentes. De esta peculiaridad del ciclo de explotación se deriva el asunto principal en relación con la contabilidad: la distribución de los beneficios del contrato y de sus costes en los períodos contables en los que se realiza ese contrato" (Garay González, 1997). Por lo dicho, se plantea la disyuntiva respecto al momento en que resulta más conveniente la registración de los ingresos y de los gastos de los contrato de construcción.

La NIC Nro. 11, emitida por el IASC en 1979, consideraba la disyuntiva mencionada en el párrafo anterior y aludía a dos métodos para el reconocimiento contable de ingresos y gastos en los contratos de construcción a largo plazo: método del porcentaje de obra realizada y método de contrato cumplido.



“*Método del porcentaje de obra realizada*: es aquel conforme al cual los ingresos se reconocen como tales a medida que la obra progresa, obteniéndose el resultado correspondiente a la obra realizada deduciendo a aquellos los costes incurridos para la realización de la parte de la obra ejecutada.

*Método del contrato cumplido*: implica reconocer los ingresos sólo cuando el contrato esté terminado. Los costes y pagos a cuenta relacionados con el contrato se acumulan en el curso del mismo, pero no se reconocen ingresos hasta la finalización de la actividad derivada del contrato.

El IASC señala como ventaja del método del porcentaje de realización, que permite asignar los ingresos al período contable en el que se produce la actividad necesaria para obtenerlos, y, como inconveniente, que su aplicación está sometida a un riesgo de error al hacer las estimaciones, por lo que está condicionada a que el estado de realización del contrato se pueda estimar con cierta seguridad.

En cuanto a los pros y contras del método del contrato cumplido, según el IASC su principal ventaja es que se basa en realizaciones que se determinan cuando el contrato está cumplido o sustancialmente acabado, más que en estimaciones que pueden requerir ajustes futuros como resultado de la existencia de costes imprevistos y posibles pérdidas, de forma que el riesgo de reconocer ganancias no realizadas queda reducido al mínimo. En contrapartida, la principal desventaja es que los ingresos presentados período a período no reflejan el nivel de actividad desarrollada en los contratos en curso a lo largo del ejercicio” (Garay González, 1997).



NIC Nro. 11 revisada: Contratos de construcción (1993)

“La normativa internacional referente a los contratos de construcción fue revisada en 1993, dentro del proyecto de comparabilidad llevado a cabo por el IASB con el propósito de disminuir el grado de flexibilidad de las normas internacionales existentes, a fin de aumentar el grado de comparabilidad de los estados financieros presentados por las empresas. Esta revisión ha supuesto la eliminación del método del contrato cumplido como una opción al reconocimiento de los ingresos por ventas. Así, la NIC Nro. 11 revisada contempla dos posibilidades:

- Cuando el desenlace de un contrato de construcción puede ser estimado con suficiente fiabilidad: los ingresos y los costes asociados con el mismo deben ser reconocidos en resultados como tales, con referencia al estado de terminación de la actividad producida por el contrato en la fecha de cierre del balance.
- Cuando el desenlace de un contrato de construcción no puede ser estimado con suficiente fiabilidad: los ingresos deben ser reconocidos en la cuenta de resultados sólo en la medida en que sea posible recuperar los costes incurridos por causa del contrato y los costes del contrato deben reconocerse como gastos del ejercicio en que se incurran” (Falcón Pérez, Fuentes Perdomo, 2006).

Para comprender la registración y la exposición de la información financiera que “deberían” adoptar las empresas constructoras se debe realizar un análisis exhaustivo de la mencionada norma. A los efectos del objetivo perseguido en el presente trabajo se observan los puntos más relevantes a tener en cuenta.



Para una mejor comprensión de la norma se deben considerar los términos básicos utilizados en la misma:

- Un contrato de construcción es un contrato, específicamente negociado, para la fabricación de un activo o un conjunto de activos, que están íntimamente relacionados entre sí o son interdependientes en términos de su diseño, tecnología y función, o bien en relación con su último destino o utilización.
- Un contrato de precio fijo es un contrato de construcción en el que el contratista acuerda un precio fijo, o una cantidad fija por unidad de producto, y en algunos casos tales precios están sujetos a cláusulas de revisión si aumentan los costos.
- Un contrato de margen sobre el costo es un contrato de construcción en el que se reembolsan al contratistas los costos satisfechos por él y definidos previamente en el contrato, más un porcentaje de esos costos o una cantidad fija.

Los requisitos contables de esta norma se aplican, generalmente, por separado para cada contrato de construcción. No obstante, en ciertas circunstancias y a fin de reflejar mejor la esencia económica de la operación, es necesario aplicar la norma independientemente a los componentes identificables de un contrato único, o juntar un grupo de contratos a efectos de su tratamiento contable.

Cuando un contrato cubre varios activos, la construcción de cada uno de ellos debe tratarse como un elemento separado cuando:



- Se han recibido propuestas económicas diferentes para cada activo;
- cada activo ha estado sujeto a negociación separada, y el constructor y el cliente han tenido la posibilidad de aceptar o rechazar la parte del contrato relativa a cada uno de los activos, y
- pueden identificarse los ingresos y costos de cada activo.

Un grupo de contratos, ya procedan de un cliente o de varios, debe ser tratado como un único contrato de construcción cuando:

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

Con respecto a los ingresos del contrato, los mismos deben comprender:

- el importe inicial del ingreso acordado en el contrato, y
- cualquier modificación en el trabajo contratado, así como reclamaciones o incentivos en la medida que sea probable que de los mismos resulte un ingreso, y siempre que sean susceptibles de medición fiable.

Los ingresos del contrato se miden por el valor razonable de la contraprestación recibida o por recibir. La medición de los ingresos procedentes del contrato está afectada por diversas incertidumbres, que dependen del desenlace de hechos futuros. Las estimaciones necesitan, a menudo, ser revisadas a medida que tales hechos ocurren o se resuelven las incertidumbres. Por tanto, la cuantía de los ingresos del contrato puede aumentar o disminuir de un periodo a otro.



En referencia a los costos del contrato, los mismos deben comprender:

- los costos que se relacionan directamente con el contrato específico;
- los costos que se relacionan con la actividad de contratación en general, y pueden ser imputados al contrato específico, y
- cualesquiera otros costos que se puedan cargar al cliente, bajo los términos pactados en el contrato.

Los costos del contrato comprenden todos los costos atribuibles al mismo desde la fecha en que éste se conviene en firme, hasta el final de la ejecución de la obra correspondiente. No obstante, los costos que se relacionan directamente con un contrato, porque se han incurrido en el trámite de negociación del mismo, pueden ser incluidos como parte de los costos del contrato siempre que puedan ser identificados por separado y medidos con suficiente fiabilidad, si es probable que el contrato llegue a obtenerse. Cuando los costos, incurridos al obtener un contrato, se reconocen como un gasto del periodo en que han sido incurridos, no pueden ser ya acumulados en el costo del contrato cuando éste se llega a obtener en un periodo posterior.

Dentro del análisis de la mencionada norma internacional, el tema de mayor relevancia a los efectos del objetivo que se persigue con el presente trabajo es el reconocimiento de ingresos y gastos. Cuando el desenlace de un contrato de construcción puede ser estimado con suficiente fiabilidad, los ingresos y los costos asociados con el mismo deben ser reconocidos en resultados como tales, con referencia al estado de terminación de la actividad producida por el contrato en la fecha de cierre del balance. Toda pérdida esperada en el contrato de construcción debe ser reconocida como tal inmediatamente.



El reconocimiento de ingresos y costos con referencia al estado de terminación del contrato es, a menudo, denominado método del porcentaje de terminación. Bajo este método, los ingresos derivados del contrato se comparan con los costos del mismo incurridos en la consecución del estado de terminación en que se encuentre, con lo que se revelará el importe los ingresos, de los gastos y de los resultados que pueden ser atribuidos a la porción del contrato ya ejecutado. Este método suministra información útil sobre la evolución de la actividad del contrato y el rendimiento derivado del mismo en cada periodo contable. Bajo el método del porcentaje de terminación, los ingresos del contrato se reconocen como tales, en el estado de resultados, a lo largo de los periodos contables en los que se lleva a cabo la ejecución del contrato. Los costos del contrato se reconocerán como gastos del periodo contable en el que se ejecuta el trabajo con el que están relacionados. No obstante, todo exceso esperado de los costos del contrato sobre los ingresos totales derivados del mismo, se reconocerá como un gasto llevándolo a resultados inmediatamente. El desenlace de un contrato de construcción podrá únicamente estimarse con fiabilidad si es probable que la empresa obtenga los beneficios económicos asociados con el mismo. La empresa es, generalmente, capaz de hacer estimaciones fiables tras negociar un contrato en el que se establecen:

- Los derechos de disposición de cada una de las partes contratantes sobre el activo a construir;
- la contrapartida a satisfacer, y
- la forma y plazos de pago.

Normalmente, también es necesario que la empresa tenga un sistema de presupuesto financiero y de información interna efectivos. La empresa revisa y, si es necesario, corrige las estimaciones de



los ingresos y costos del contrato, a medida que éste se va ejecutando. El hecho de que tales revisiones se lleven a cabo no indica necesariamente que el desenlace del contrato no pueda estimarse fiablemente.

El estado de realización de un contrato puede determinarse de muchas formas. La empresa suele utilizar el método que mida con mayor fiabilidad el trabajo ejecutado. Dependiendo de la naturaleza del contrato, los métodos pueden tener en cuenta:

- la proporción de los costos del contrato incurridos en el trabajo ya realizado hasta la fecha, en relación con los costos totales estimados para el contrato;
- el examen del trabajo ejecutado, o
- la proporción física del contrato total ejecutada ya.

Por otra parte, cuando el desenlace de un contrato de construcción no puede ser estimado con suficiente fiabilidad:

- los ingresos deben ser reconocidos en la cuenta de resultados sólo en la medida en que sea posible recuperar los costos incurridos por causa del contrato, y
- los costos del contrato deben reconocerse como gastos del periodo en que se incurren.

Cualquier pérdida esperada por causa del contrato de construcción debe ser reconocida inmediatamente como un gasto del período.

A menudo, durante los primeros estadios de ejecución de un contrato, no puede estimarse con suficiente fiabilidad el desenlace final del mismo. No obstante, puede ser probable que la empresa llegue a recuperar los costos incurridos en esta etapa. Por tanto, los ingresos del contrato



serán reconocidos en la cuenta de resultados, sólo en la proporción que supongan, sobre el total, los costos incurridos que se esperen recuperar. Cuando el desenlace final del contrato no se pueda estimar con suficiente fiabilidad, la empresa se abstendrá de reconocer ganancia alguna. No obstante, incluso cuando el desenlace final no pueda ser conocido con suficiente fiabilidad, puede ser probable que los costos totales del contrato vayan a exceder a los ingresos totales. En tal caso, cualquier exceso de los costos totales sobre los ingresos totales del contrato, se llevará inmediatamente a los resultados del periodo.

El método del porcentaje de obra realizada se aplicará acumulativamente, en cada periodo contable, a las estimaciones de ingresos y costos totales hasta la fecha. Por tanto, el efecto de un cambio en las estimaciones de los ingresos o costos del contrato en cuestión, o el efecto de un cambio en el desenlace esperado del contrato, serán tratados como cambios en las estimaciones contables. Las estimaciones revisadas se usarán en la determinación de los importes de gastos e ingresos reconocidas en el estado de resultados, tanto en el periodo en que tiene lugar el cambio como en los periodos subsiguientes.

#### Tratamiento según normativa argentina

Dentro de la normativa contable de nuestro país no existen normas específicas, sino sólo ciertos lineamientos generales, aplicables básicamente a la determinación del costo de los bienes en proceso de construcción. La Resolución Técnica Nro. 17 de la Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas (F.A.C.P.C.E.), que trata las cuestiones de aplicación general, considera el tratamiento contable de los bienes de cambio en producción o construcción mediante proceso prolongado.



La medición contable de estos activos se efectuará a su valor neto de realización, proporcionado de acuerdo con el grado de avance de la producción o construcción y del correspondiente proceso de generación de resultados, cuando:

- Se hayan recibido anticipos que fijan precio;
- las condiciones contractuales de la operación aseguren la efectiva concreción de la venta;
- el ente tenga la capacidad financiera para finalizar la obra, y
- exista certidumbre respecto de la concreción de la ganancia.

En los restantes casos, se utilizará el costo de reposición de los bienes con similar grado de avance de la producción o construcción tomado de un mercado activo, o si esto no fuera posible, su costo de reproducción. Si la obtención del costo de reproducción fuera imposible o impracticable, se usará el costo original.

Se depende de lo mencionado anteriormente que las normas argentinas siguen los lineamientos de la NIC Nro. 11, aunque con un menor grado de detalle. Se evidencia la ambigüedad imperante en las normas contables locales respecto al caso analizado, como también en otras situaciones, que no se mencionan por exceder el presente análisis. Es por ello que, para lograr una mayor transparencia y confiabilidad en la exposición de la información financiera, se debe comenzar a recorrer el camino hacia la aplicación plena de las normas internacionales.

“El sector de la construcción precisa de un sistema de información adecuado al servicio de las unidades productivas en el encuadradas. Ello se justifica tanto por las peculiaridades de la actividad que desarrolla, como también por su relevancia e influencia sobre el conjunto de la economía. La elaboración de la información financiera requiere un marco regulador que



uniformice las prácticas contables de las empresas de forma que, facilitando la comparabilidad, sea útil para sus destinatarios.

El método más idóneo para representar fielmente la realidad económica de la empresa constructora es el del porcentaje de realización, ya que, dando cumplimiento a los principios contables de correlación de ingresos y gastos y de devengo, permite determinar y contabilizar el resultado correspondiente a la actividad desarrollada en cada ejercicio económico. No obstante, cuando existan incertidumbres sobre la realización final del precio de los contratos, procederá, en aplicación del principio de prudencia, diferir el reconocimiento de los ingresos correspondientes a la obra ejecutada, al menos hasta el momento en que se resuelvan dichas incertidumbres.” (Garay González, 1997).



## **ANÁLISIS DE LAS IMPLICANCIAS PARTICULARES DE LAS AUDITORÍAS EXTERNAS DE LAS ENTIDADES CONSTRUCTORAS**

En función a lo expuesto, las características de la actividad de las empresas constructoras llevan a adoptar distintos métodos de registración contable, situación que debe ser tenida en cuenta al realizar las auditorías externas. Lo dicho debe considerarse con su correlato en la responsabilidad que debe asumir el profesional contable en su rol de auditor.

Así como existe una tendencia a la adhesión a las prácticas contables internacionales, se han emitido normas internacionales de auditoría. Dichas normas son emitidas por la Junta de Estándares Internacionales de Auditoría y Aseguramiento (International Auditing and Assurance Standards Board – IAASB) de la Federación Internacional de Contadores (International Federation of Accountants – IFAC). “Al igual que los estándares internacionales de información financiera IFRS), los estándares internacionales de auditoría (ISA) han progresado (y seguramente, lo seguirán haciendo) para adecuarse a las nuevas realidades de la globalización de la economía” (Casal, 2010).

### *Convergencia de la normativa de auditoría externa local hacia la normativa internacional*

Para comenzar el análisis de las implicancias de las auditorías externas de entidades constructoras y el consecuente grado de responsabilidad del auditor, se debe considerar las regulaciones existentes. A nivel internacional, las normas de auditoría son emitidas por la Junta de Estándares Internacionales de Auditoría y Aseguramiento (International Auditing and Assurance Standards Board). Dicha Junta “constituye un cuerpo independiente de emisión de estándares bajo los auspicios de la IFAC, siendo sus objetivos servir al interés público mediante la emisión de



estándares de alta calidad y facilitar la convergencia de estándares internacionales y normas nacionales, favoreciendo la calidad y uniformidad de la práctica a través del mundo y fortaleciendo la confianza del público en la profesión global de auditoría y aseguramiento” (Casal, 2010).

A nivel nacional, en marzo del año 2013, la Junta de Gobierno de la Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas aprobó la Resolución Técnica Nro. 37 “Normas de Auditoría, Revisión, Otros Encargos de Aseguramiento, Certificación y Servicios Relacionados”. La misma deroga la Resolución Técnica Nro. 7 “Normas de Auditoría”. “No basta para hacer auditoría financiera con la Resolución Técnica 7. El complemento necesario siempre son los libros de textos y recomendaciones. No es lo mismo hacer auditoría con una norma discreta, o con otra, por lo menos, más completa y actualizada (NIA/ISA). Las NIA/ISA dan una mayor garantía y protección para los contadores públicos independientes que desarrollan responsablemente el compromiso de auditoría” (Casal, 2010). Se debe destacar que en la elaboración de la Resolución Técnica Nro. 37 (la cual se aplica a las compañías que no están obligadas a aplicar IFRS) se ha procurado mantener las principales características de la norma anterior, incorporando las prácticas internacionales de auditoría. “En nuestros países, se necesitan dar pasos firmes a fin de promover el desarrollo, la adopción e implementación efectiva de estándares internacionales de alta calidad, que promuevan el progreso de la profesión contable y sus prácticas. En relación con los estándares internacionales de auditoría emitidos por IAASB se destacan en el presente dos fenómenos: El primero, el arraigado esquema de atestación es reemplazado por el esquema de aseguramiento de información, basado en riesgos, desde arriba hacia abajo, centrado en los controles a nivel de entidad. El segundo, la creciente convergencia de



los estándares nacionales hacia el modelo ISA y la amplia adopción de éstos, liderada por la Unión Europea. Implica, necesariamente, un tipo de auditoría que es, sin lugar a dudas, el más importante tanto por su fuerte estructuración conceptual y práctica como por su utilidad para la toma de decisiones en los mercados de capital en el mundo entero” (Mantilla Blanco, 2012). Se evidencia entonces un marcado progreso de las normas de auditoría de la República Argentina hacia la normativa internacional.

Habiendo obtenido un panorama general respecto a la normativa que regula las prácticas de auditoría externa, tanto a nivel local como internacional, es necesario comenzar a ahondar el tema central del presente trabajo: el rol del profesional contable al auditar empresas constructoras.

#### *Responsabilidad del profesional contable en su rol de auditor*

“La actuación del contador público en su función de auditor externo de información financiera, y particularmente, en la auditoría de estados financieros trasciende a terceros mediante el informe de auditoría. Por la naturaleza de tales funciones, está sujeto a responsabilidades por actos violatorios de normas legales (de orden civil y penal) aplicables a su actividad, y además, está sometido a las regulaciones disciplinarias resultantes de la profesión universitaria ejercida (de orden ético)” (Casal, 2011).

Los mencionados cambios en las normas de auditoría traen consigo agravantes respecto a la responsabilidad que en la actualidad debe asumir el profesional en su rol de auditor externo. “¿Han cambiado los paradigmas en materia de responsabilidad de los estudios de auditoría y de los auditores en la década en curso?; ¿Cómo influyeron los casos de Enron y Worldcom, entre otros, en el agravamiento de la responsabilidad de los auditores?. Estos casos influyeron en



Estados Unidos imponiendo controles y mayores responsabilidades a las firmas de auditoría. El gobierno de Estados Unidos sancionó una ley sobre auditoría contable corporativa (corporate auditing accountability act), conocida como ley “Sarbanes-Oxley”, la que establece, entre otras medidas, la obligación de los administradores de suscribir declaraciones sobre la fidelidad de los balances, rígidas normas en materia del Comité de Auditoría, en materia de designación, remuneración y control de los auditores, independencia de éstos y prohibición a los estudios de auditoría de brindar ciertos servicios. Cabe señalar que la profesión contable mundial también reaccionó a los escándalos. En efecto, a partir del año 2003 la Junta de Normas Internacionales de Auditoría (IAASB) inició un proceso de clarificación de las normas emitidas. Este proceso se conoce como Proceso Claridad (Clarity Project) y consistió en reformular las normas explicitando los objetivos que persigue el auditor en la aplicación de cada norma, los requerimientos con los que debe cumplir y las aplicaciones que viabilizan el cumplimiento de dichos requerimientos” (Favier Dubois, 2012). En cuanto a la profesión contable local, se comenzó con el proceso de adopción de las Normas Internacionales de Auditoría, que se plasma en la aprobación de la Resolución Técnica Nro. 37.

En función a lo expuesto, como consecuencia de las crisis financieras corporativas y los reclamos de los usuarios de los estados contables, los paradigmas de la responsabilidad profesional de los auditores se han hecho más exigentes. “Los paradigmas para la apreciación de la responsabilidad profesionales de los auditores se han hecho más exigentes, en particular en el caso de las grandes firmas de auditoría, que en materia de parámetros de responsabilidad, la escasa jurisprudencia existente mantiene como pauta de juzgamiento el cumplimiento o no de lo establecido por la RT 7 de FACPCE (actualmente derogada por la Resolución Técnica Nro. 37 de FACPCE), y que



conforme a la naturaleza del trabajo de que se trata y legislación actual, la responsabilidad del auditor es “de medios” y no “de resultados”, por lo que el auditor no es responsable si cumplió con todos los procedimientos a su cargo, teniendo que asumir la carga de la prueba de su diligencia en caso de que se compruebe que se trató de un balance con datos falseados” (Favier Dubois, 2012) .

*¿Por qué tiene tanta relevancia el rol del profesional contable como auditor de la contabilidad de las empresa?* “La contabilidad viene impuesta como un sistema de información y medición de desempeños frente a la posibilidad de “conflictos de intereses” entre los sujetos activos y los sujetos afectados por una empresa. A su vez, la información contable está destinada a sus “usuarios”. Todos ellos tienen interés legítimo en la información contable. El tipo de problemas que enfrenta la contabilidad es el derivado de la producción de información económico-financiera, tanto pasada como proyectiva, sobre la realidad. La “teoría de la decisión” plantea que el decisor “cree” que los estados contables son la imagen representativa de la empresa, porque existe una opinión externa y profesional que la valida. En ese sentido, la creencia de que los estados contables representan la realidad económica, financiera y patrimonial de las organizaciones y que esa representación es validada por la opinión del auditor, es la base de su disposición a actuar” (Favier Dubois, 2012). En definitiva la contabilidad es la base para la toma de decisiones de los usuarios de los estados contables de las empresas, en lo cual descansa la importancia de que los mismos estén auditados.

*¿Cuáles son las obligaciones básicas del auditor externo?.* "Las obligaciones básicas del auditor de estados contables son respetar las normas relativas a su independencia (real y aparente), la



realización del trabajo, la preparación del informe, las comunicaciones a efectuar al cliente o a terceros (incluyendo a los gobiernos), y la conservación de la evidencia de su trabajo” (Fowler Newton, citado por Casal, 2011).

Entonces, *¿existiría responsabilidad de los auditores frente al falseamiento de balances y/o ante la generalización de la denominada "Contabilidad Creativa?"*. “En este punto resulta necesario partir del marco legal y técnico de la auditoría, como así precisar el rol del auditor, para luego avanzar sobre el juzgamiento de su responsabilidad y tomar postura frente al debate sobre los criterios aplicables. Al respecto, la normativa en la materia está constituida por un conjunto de disposiciones que establecen: a) en qué casos es necesario que los estados contables estén auditados por contador; b) cuáles son las condiciones personales que debe revestir el auditor; c) cuáles son las pautas de trabajo bajo las cuales debe hacerse la auditoría. En cuanto a la exigencia de que los estados contables estén auditados, existen pocas normas con categoría de ley en la materia entre las que se destacan las que lo exigen solo en el caso de sociedades por acciones que tengan consejo de vigilancia (art. 283 ley 19.550), en todas las sociedades cooperativas (ley 20.337) y en las entidades financieras (ley 21.526 y 24.144). A nivel reglamentario, la Comisión Nacional de Valores exige que estén auditados los estados contables de todas las sociedades que realizan oferta pública de sus títulos valores. Finalmente, en cuanto a las pautas o reglas bajo las cuales debe hacerse la auditoría, solo existe la Resolución Técnica Nro.7 sobre “Normas de Auditoría” (actualmente derogada por la Resolución Técnica Nro. 37)” (Favier Dubois, 2012). “El desconocimiento (o mal conocimiento/entendimiento) de las normas que reglan la profesión y su incumplimiento, puede llevar al contador público a enfrentar responsabilidad penal, civil y ética en el ejercicio de la profesión” (Casal, 2011).



Posturas sobre el grado de responsabilidad del auditor externo

“Se llega a la cuestión de la vinculación entre fraude contable y auditoría contable y a la pregunta de si en el caso de una auditoría bien hecha es posible que, no obstante, exista un fraude contable sin responsabilidad del auditor. En otros términos, ¿puede haber irresponsabilidad del auditor de estados contables cuando luego se descubre en ellos un falseamiento o la existencia de contabilidad creativa?. En el punto pueden destacarse varias posiciones antagónicas en la doctrina nacional:

- Postura “defensiva”

El auditor queda exonerado de responsabilidad frente a la “carta de representación” que le otorga el cliente, la que contiene declaraciones de éste sobre determinadas regularidades contables y legales, y también como consecuencia de las reservas en lo relativo a la imposibilidad de detectar fraudes que hubiera insertado el auditor en los instrumentos contractuales firmados.

- Postura “clásica”

No se comparten los postulados anteriores pero se entiende que la auditoría es ajena a la detección de fraudes y que mientras el auditor cumpla su trabajo, siguiendo a las normas profesionales respectivas, no tiene ninguna responsabilidad por los fraudes existentes. En tal sentido se afirma que las obligaciones básicas del auditor de estados contables son respetar las normas relativas a la independencia, tanto a nivel real como formal, la realización del trabajo, la preparación del informe, las comunicaciones a efectuar al cliente o a terceros (incluyendo gobiernos) y la conservación de la evidencia de trabajo. En esta postura, no se niega que el auditor deba considerar el riesgo de fraude y error cuando planifica ni que tiene que tener en



cuenta una serie de aspectos que le permitirían descubrir los fraudes, pero se afirma que no está obligado a detectar todos los fraudes y errores, no siendo todos detectables, y se sostiene que un informe de auditoría limpio no garantiza que la empresa vaya a seguir en marcha normalmente.

- Postura “objetiva”

Sostiene que siempre que hay fraude hay responsabilidad del auditor, tratándose de una suerte de obligación profesional de resultado. Critica la postura “clásica” en los siguientes puntos: a) la responsabilidad no puede ser excusada al amparo de lo que disponga la RT 7 (actualmente derogada por la Resolución Técnica Nro. 37), que es una norma emanada de los propios contadores y que no cubre todas las situaciones; b) que esa responsabilidad se agrava en caso de que el auditor pertenezca a una consultora internacional, incluyendo la “culpa leve” frente al cliente; c) el hecho de que el balance sea de “propiedad” del directorio no puede exculpar al auditor en caso de anomalías, vicios o ilicitudes de aquellos; d) el juicio sobre “razonabilidad” no exonera de la responsabilidad por la falta de exactitud; e) admitir como excusas el “muestreo” o la “significatividad” quitaría toda eficacia a la auditoría y no sería alegable en materia penal tributaria; y f) el auditor tiene el deber de detectar los desfalcos ya que debe asegurar la regularidad y sinceridad de las cuentas.

Por nuestra parte, sostenemos una opinión, que podría calificarse como “subjetiva”, según la cual la obligación del auditor, es una obligación calificada en primer grado por ser profesional y, en su caso, también en segundo grado si integra una firma de auditoría de gran magnitud, pero no es una obligación de “resultado” y, por ende, existe un margen para que, aún en caso de que un



estado contable haya resultado falso, el auditor se exima de responder por ello” (Favier Dubois, 2012).

### Limitaciones propias de la auditoría externa

El profesional contable, en su rol de auditor externo, emite opinión sobre la razonabilidad de la información contable contenida en los estados contables de la empresa auditada. Al hablar de razonabilidad se evidencia la imposibilidad de que el auditor dictamine sobre la exactitud de los mismos. “La auditoría es un trabajo con sus propias limitaciones que impone el propio volumen del material auditado, lo que impide su revisión integral. Por tal motivo, la auditoría exige la aplicación de pruebas selectivas para obtener evidencias respaldatorias de montos y afirmaciones relevantes, la evaluación de aquellas estimaciones importantes realizadas por la dirección de las sociedad y la revisión del cumplimiento de las normas contables profesionales de valuación y exposición vigentes. Entre las limitaciones inherentes a una auditoría, que derivan de su metodología, pueden mencionarse las siguientes:

- la necesidad de efectuar pruebas en forma selectiva;
- las naturales restricciones para la eficacia de los sistemas de control interno;
- la posibilidad de no detectar que alguna documentación respaldatoria es ilegítima;
- la dificultad de comprobar operaciones no documentadas y no registradas;
- la existencia de elementos de juicio insuficientes para arriban a conclusiones terminantes.

Estas circunstancias hacen posible que en ciertas ocasiones el auditor no detecte, a pesar de haber utilizado los procedimientos de auditoría, algún error significativo en la información



proporcionada en los estados contables. Si bien, como regla, cualquier auditor independiente, obrando en la forma correspondiente, detectará los errores y/o irregularidades, puede haber situaciones de excepción en que ello no ocurra en razón de las limitaciones apuntadas. Lo fundamental, para juzgar la responsabilidad del auditor en estos casos, es determinar técnicamente si los procedimientos seleccionados y aplicados por el auditor eran los adecuados a las circunstancias y, además, si al redactar su dictamen consideró todas las evidencias resultantes de los procedimientos de auditoría efectuados” (Favier Dubois, 2012).

“La responsabilidad del auditor al emitir su informe de auditoría radica en valorar el riesgo de qué errores e irregularidades (fraudes, actos ilegales, incumplimientos a leyes y/o normas emitidas por los organismos de control con un efecto directo sobre los estados financieros) pueden resultar en que dichos estados, considerados en su conjunto, contengan afirmaciones o declaraciones equivocadas significativas. Sustentada en dicha evaluación del riesgo, se deben programar y ejecutar procedimientos de auditoría que provean una seguridad razonable de detectar desvíos que afecten significativamente a los estados financieros. Cuando el auditor externo planifica y ejecuta su trabajo debe: a) respetar las normas profesionales y legales aplicables, y considerar el riesgo de que existan errores y fraudes/actos ilegales que afecten significativamente a los estados contables financieros examinados; y b) responder por su negligencia en el caso de no descubrir los errores y fraudes/actos ilegales que un trabajo correctamente planificado y ejecutado debería poner en evidencia.

La responsabilidad del auditor es expresar una opinión (o abstenerse de emitirla) sobre los estados financieros y su información complementaria sustentada en la tarea de auditoría, basando



su examen en las normas de auditoría vigentes, las que requieren que cumpla con los requerimientos éticos y planifique y ejecute la auditoría financiera para obtener una razonable seguridad de que dichos estados están libres de declaraciones erróneas significativas” (Casal, 2011).

### *Rol del profesional contable al auditar empresas constructoras*

En párrafos anteriores se han expuesto los principales puntos que se deben tener en cuenta respecto a la responsabilidad que asume el profesional contable como auditor externo. Lo cual resulta de relevancia para iniciar el análisis del tema central del presente trabajo: rol del profesional contable al auditar empresas constructoras.

En el primer punto se han identificado las principales características de la actividad desarrollada por empresas constructoras y su correspondiente impacto a nivel contable. Dado que el proceso productivo supera habitualmente el ejercicio económico, las empresas del sector se cuestionan en qué momento reconocer los ingresos operativos y los costos vinculados. Lo cual ha requerido que se hayan establecido diferentes métodos de cálculo para la determinación de los mismos. Habiendo considerado las pautas de registración contable de ingresos y gastos, según la normativa nacional e internacional, se concluye que ambas destacan el grado de avance de las obras como método principal.

El horizonte temporal en que se desarrolla la actividad de las empresas constructoras determina la posibilidad de registrar contablemente los ingresos y costos en base al grado de avance de obra. Lo mencionado anteriormente implica que el auditor externo debe basarse, en la mayoría de los casos, en información provista por la empresa que no puede ser validada de manera precisa en



todos los casos. El diferimiento de los ingresos y gastos de construcciones en función a su grado de avance determina una mayor responsabilidad para el auditor, ya que debe basarse en información de tipo estimativa.

La norma internacional contable Nro. 11 prescribe el tratamiento contable de los ingresos de actividades ordinarias y los costos relacionados con los contratos de construcción. La misma establece el método del porcentaje de obra realizada, en función al cual los ingresos y gastos se deben reconocer en función al grado de avance del trabajo. Como señaló Garay González, el IASC destaca como inconveniente que la aplicación está sujeta a error de estimación con respecto al grado de terminación del contrato. Es decir, en la empresas constructoras la registración contable depende de la estimación que se realice en pos de la aplicación del método de grado de avance. Lo cual dificulta la tarea del auditor externo, que debe dictaminar sobre estimaciones efectuadas por la Gerencia de la empresa.

Existen distintas formas que consideran las empresas para determinar el grado de avance de obra.

La NIC Nro. 11 plantea las siguientes:

- la proporción de los costos del contrato incurridos en el trabajo ya realizado hasta la fecha, en relación con los costos totales estimados para el contrato;
- el examen del trabajo ejecutado, o
- la proporción física del contrato total ejecutada ya.

En la práctica, las empresas constructoras utilizan el dato del grado de avance proporcionado por áreas internas de las mismas o por entidades externas, en base a distintos métodos de cálculo. El



método que utilice la empresa para determinar el grado de avance, y por lo tanto, el diferimiento de los resultados, implica distinto grado de validez como evidencia para el auditor externo.

El grado de avance de obra puede ser proporcionado, a nivel interno, por los ingenieros especializados en la obra, que trabajan dentro de la empresa, o a nivel externo, por el comitente a través de certificados de obra. Según la Resolución Técnica Nro. 37 los auditores externos deben reunir los elementos de juicio válidos y suficientes que permitan emitir su informe a través de la aplicación de los procedimientos de auditoría que consideren necesarios. A su vez deben evaluar la validez y la suficiencia de los elementos de juicio examinados para respaldar su opinión sobre las afirmaciones particulares contenidas en los estados contables.

Las confirmaciones obtenidas de terceros ajenos a la empresa, como es el caso del grado de avance que se obtiene en base a certificaciones de obra emitidos por el comitente, tienen un mayor grado de validez como prueba de auditoría. En el caso de que dicho dato sea proporcionado por el área de control de gestión de la empresa, el auditor podría considerar necesario ampliar la extensión de los procedimientos a realizar, tendientes a mitigar el riesgo. Debido a que dicho dato tiene efecto directo en el reconocimiento de ingresos y egresos a nivel contable, el riesgo a considerar es altamente significativo.

Según la Resolución Técnica Nro. 37, al comenzar la auditoría, el profesional debe realizar una planificación adecuada del trabajo, teniendo en cuenta la finalidad del examen y el informe a emitir. También debe tener en cuenta las características del ente cuyos estados contables serán objeto de la auditoría, las circunstancias particulares del caso y la valoración del riesgo, con el objetivo de reducir este último a un nivel aceptablemente bajo en las circunstancias.



Para reducir el riesgo respecto a la determinación del grado de avance a un nivel aceptable, el auditor puede aplicar el siguiente procedimiento de auditoría: evaluación del control interno, siempre que el contador decida depositar confianza en el control interno del ente. Esta evaluación es conveniente que se desarrolle en la primera etapa porque sirve de base para perfeccionar la planificación en cuanto a la naturaleza, extensión y oportunidad de las pruebas de auditoría a aplicar. En función al resultado de ésta evaluación se determinará el alcance y los tipos de procedimientos de auditoría a aplicar. En caso de que el auditor determine que puede confiar en el control interno establecido dentro del ente auditado, planificará realizar procedimientos de auditoría con un menor alcance, que el que tendría que establecer si no confiase en controles.

Por otra parte, para determinar los resultados por obra en cada ejercicio, además del grado de avance, se debe considerar el presupuesto de ingresos y costos de la obra. El mismo es confeccionado por la empresa contratista, que debe ser aprobado a su vez por el comitente de la obra. El porcentaje de grado de avance de la obra se aplica sobre los ingresos y costos presupuestados al cierre de cada ejercicio, y ello determina el diferimientos de los resultados. La diferencia entre los ingresos devengados de acuerdo con el método arriba explicado y los ingresos facturados se registran, según corresponda, provisionando las facturas a emitir (créditos por obras) o difiriendo los ingresos (anticipos de clientes). La diferencia entre los costos devengados de acuerdo con el método explicado y los costos incurridos se registran provisionando las facturas a recibir (provisión de costos por avance de obras) o difiriendo los costos (costos diferidos por avance de obras).



Se observa, entonces, la importancia que reviste la confección de los presupuestos de obra en las empresas del sector bajo análisis. El auditor externo debe verificar que la confección del mismo sea realizada por personal idóneo dentro de la empresa, que tengan el conocimiento adecuado de la obra. Se deberá verificar la razonabilidad del mismo en función a los precios de mercado, a lo acontecido en períodos anteriores, y en función a lo que resta realizar de la obra. Además, se debe realizar análisis de las variaciones respecto al ejercicio anterior, a los efectos de descartar que exista dolo por parte de la empresa, que busque modificar los presupuestos, para influir en el devengamiento contable de los ingresos, según sus necesidades.

En definitiva, cualquiera sea el método que utilice la empresa para el reconocimiento contable de los ingresos y costos de cada ejercicio, el profesional contable en su rol de auditor externo debe realizar, de manera óptima, todos los procedimientos que considere adecuados para mitigar el riesgo existente a un nivel razonable, de tal manera que pueda emitir una opinión sobre los estados contables, limitando su responsabilidad profesional a un nivel adecuado.



## **EFECTOS IMPOSITIVOS DE LA CONTABILIDAD DE EMPRESAS**

### **CONSTRUCTORAS**

Por último, resulta también necesario abordar el impacto impositivo que genera el diferimiento en el reconocimiento de los ingresos y gastos en las empresas dedicadas al sector de la construcción. Para ello se debe llevar a cabo una auditoría fiscal acorde. “La auditoría fiscal, en primer término, constituye una auditoría con propósito especial sobre aspectos fiscales, necesitando el apoyo o la intervención de especialistas en materia impositiva. En el campo de la auditoría financiera los componentes de los estados financieros vinculados con la cuestión tributaria representan riesgos significantes, por lo que merecen especial atención del auditor independiente” (Casal, 2011).

A nivel nacional e internacional, el impuesto de mayor relevancia en la información financiera-contable de las empresas constructoras, en función al diferimiento de ingresos, es el llamado impuesto a las ganancias. Dicho impuesto grava los rendimientos, rentas o enriquecimientos que cumplan con las distintas condiciones que se establecen en la Ley Nro. 20.628, cuyo análisis excede el presente trabajo.

En este punto se abordará el tratamiento contable que recibe este impuesto, tanto a nivel nacional como internacional, y los procedimientos que deben tenerse en cuenta a los efectos de realizar una auditoría fiscal acorde.

#### *Método de impuesto diferido a nivel nacional*

“Existen dos métodos para la contabilización del impuesto a las ganancias en los estados contables: el "método tradicional", que refleja el cargo a resultado por el impuesto determinado según las normas impositivas, coincidente con el monto a tributar; y el "método de impuesto



diferido", que reconoce sólo el cargo devengado en el período. Este último se integra a las normas contables de nuestro país a partir de la resolución técnica 17/2000 de la Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas” (Osler, 2009).

“El resultado contable se determina por aplicación de las normas contables profesionales, mientras que el impositivo es el producto de la aplicación de los criterios de valuación previstos en la ley del impuesto a las ganancias. Las diferencias que se generan entre ambos pueden o no neutralizarse a lo largo del tiempo; por ende, nos enfrentamos a diferencias temporarias y definitivas. Las diferencias definitivas deberán eliminarse al momento de determinar la base imponible para la determinación del impuesto a las ganancias devengado contablemente de acuerdo con el método del impuesto diferido. La imputación contable por el "impuesto a las ganancias", determinado según el método del impuesto diferido, surge de aplicar la alícuota sobre dicha base imponible. Las diferencias temporarias quedarán en el estado patrimonial como activo o pasivo, según corresponda” (Osler, 2009).

Las diferencias temporarias “reflejan aquellas diferencias en el reconocimiento de resultados que se neutralizan con el transcurso del tiempo, entre las que podemos enumerar:

- Ingresos reconocidos impositivamente en un ejercicio distinto del cual se deben reconocer contablemente: Por ejemplo, imputación fiscal “devengado exigible”, valuación de bienes de cambio.
- Gastos reconocidos impositivamente en un período diferente al que son computados contablemente: Por ejemplo, créditos incobrables, gastos de organización, honorarios al directorio, amortizaciones de bienes de uso.



- Los quebrantos impositivos compensables en ejercicios futuros.

Se reconocerán activos o pasivos por impuestos diferidos cuando existan diferencias temporarias entre las mediciones contables de los activos y pasivos y sus bases impositivas, que son los importes con que esos mismos activos y pasivos se reflejarían en los estados contables si para su medición se aplicasen las normas del impuesto a las ganancias” (Osler, 2009).

*Norma Internacional de Contabilidad Nro. 12: Impuesto sobre las ganancias*

A nivel internacional se emitió la Norma Internacional de Contabilidad Nro. 12, que tiene como objetivo prescribir el tratamiento contable del impuesto sobre las ganancias. El principal problema que se presenta al contabilizar el impuesto sobre las ganancias es cómo tratar las consecuencias actuales y futuras de:

- (a) la recuperación (liquidación) en el futuro del importe en libros de los activos (pasivos) que se han reconocido en el balance de la empresa; y
- (b) las transacciones y otros sucesos del ejercicio corriente que han sido objeto de reconocimiento en los estados financieros.

Tras el reconocimiento, por parte de la empresa, de cualquier activo o pasivo, está inherente la expectativa de que recuperará el primero o liquidará el segundo, por los importes en libros que figuran en las correspondientes rúbricas. Cuando sea probable que la recuperación o liquidación de los valores contabilizados vaya a dar lugar a pagos fiscales futuros mayores (o menores) de los que se tendrían si tal recuperación o liquidación no tuviera consecuencias fiscales, la presente



norma exige que la empresa reconozca un pasivo (o activo) por el impuesto diferido, con algunas excepciones muy limitadas.

Esta Norma exige que las entidades contabilicen las consecuencias fiscales de las transacciones y otros sucesos de la misma manera que contabilizan esas mismas transacciones o sucesos económicos. Así, los efectos fiscales de transacciones y otros sucesos que se reconocen en el resultado del ejercicio se registran también en los resultados. Los efectos fiscales de las transacciones y otros sucesos que se reconocen directamente en el patrimonio neto, se llevarán directamente al patrimonio neto. De forma similar, el reconocimiento de activos o pasivos por impuestos diferidos, en una combinación de negocios, afectará a la cuantía del fondo de comercio derivado de la combinación o al exceso que suponga la participación de la entidad adquirente en el valor razonable neto de los activos, pasivos y pasivos contingentes identificables de la entidad adquirida, sobre el coste de la combinación.

Esta Norma también aborda el reconocimiento de activos por impuestos diferidos que aparecen ligados a pérdidas y créditos fiscales no utilizados, así como la presentación del impuesto sobre las ganancias en los estados financieros, incluyendo la información a revelar sobre los mismos.

### Auditoría fiscal

“La auditoría fiscal con propósito especial, a cargo del contador público independiente, tiene por objeto dar una opinión profesional sobre la razonabilidad de las cuentas de las entidades por conceptos fiscales. Esta tarea particular representa una especialización que tiene matices muy diferenciados con respecto a los objetivos de la auditoría financiera. La abundante legislación, su inestabilidad y su complejidad, hace necesario en el equipo de trabajo la utilización casi



imprescindible de especialistas de la rama de las ciencias económicas y jurídicas en el ámbito tributario” (Casal, 2011).

Una auditoría fiscal planificada y realizada de manera acorde puede implicar, a modo de ejemplo, los siguientes procedimientos:

- Evaluar los objetivos y componentes de sistema de control interno de la entidad.
- Valorar los riesgos fiscales e identificar las respuestas de la administración para hacerles frente.
- Revisar las declaraciones juradas presentadas por la entidad en su aspecto formal y material.
- Controlar las declaraciones individuales de los accionistas o socios.
- Revisar las constancias del pago de impuestos, retenciones, percepciones y de aportes/contribuciones previsionales.
- Corroborar los intereses, cálculo y pago, y estado de trámites por sanciones por infracciones formales y materiales por incumplimientos de obligaciones tributarias.
- Corroborar el cumplimiento general de la normativa tributaria vinculada, directa y accesoriamente, con las obligaciones tributarias de la entidad.



## CONCLUSIONES

En base al análisis efectuado a lo largo del presente trabajo se exponen las conclusiones correspondientes a cada uno de los ejes temáticos planteados a lo largo del mismo:

1) Contabilidad de la información financiera de empresas del sector de la construcción.

Para comprender las particularidades de la contabilidad de las empresas constructoras se debe tener en cuenta las características propias de la actividad que desarrollan las mismas. Se destaca como principal, el horizonte temporal involucrado en los contratos de construcción de obras. Al dilatarse el proceso productivo en más de un ejercicio económico se debe considerar en qué momento registrar los ingresos y costos y por qué monto.

Lo dicho fue captado por las normas contables locales e internacionales, que establecen distintos métodos de cálculo de los ingresos y egresos a ser contabilizados en cada ejercicio económico.

A nivel internacional se encuentra vigente la Norma Internacional de Contabilidad Nro. 11 que prescribe el tratamiento contable de los ingresos de actividades ordinarias y los costos relacionados con los contratos de construcción. La misma contempla distintas posibilidades, siendo una de ellas, el caso en que el desenlace de un contrato de construcción puede ser estimado con suficiente fiabilidad. Los ingresos y los costes asociados con el mismo deben ser reconocidos en resultados como tales, con referencia al estado de terminación de la actividad producida por el contrato en la fecha de cierre del balance. La misma se presenta más comúnmente en la cotidianeidad y hace referencia al método del porcentaje de terminación o método de grado de avance de obra. Teniendo en cuenta el objetivo central del presente trabajo se analizó principalmente el mismo. El IASC señala como ventaja que permite asignar los ingresos



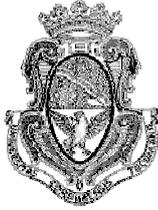
al período contable en el que se produce la actividad necesaria para obtenerlos, y, como inconveniente, que su aplicación está sometida a un riesgo de error al hacer las estimaciones, por lo que está condicionada a que el estado de realización del contrato se pueda estimar con cierta seguridad.

Dentro de la normativa contable de nuestro país no existen normas específicas, sino sólo ciertos lineamientos generales, aplicables básicamente a la determinación del costo de los bienes en proceso de construcción. La Resolución Técnica Nro. 17 de la Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas (F.A.C.P.C.E.), que trata las cuestiones de aplicación general, considera el tratamiento contable de los bienes de cambio en producción o construcción mediante proceso prolongado.

Por lo expuesto se evidencia que no existen tratamientos contrarios, en las normas contables argentinas e internacionales respecto al tema en cuestión. Sin embargo, existe tal ambigüedad en las normas de nuestro país que hace necesario recurrir a las normas internacionales para una mejor registración contable. Es por ello que, para lograr una mayor transparencia y confiabilidad en la exposición de la información financiera, se debe comenzar a recorrer el camino hacia la aplicación plena de las normas internacionales.

- 2) Análisis de las implicancias particulares de las auditorías externas de las entidades constructoras y el consecuente grado de responsabilidad que asume el profesional contable como auditor.

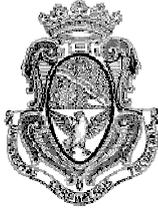
Las características de la actividad de las empresas constructoras llevan a adoptar distintos métodos de registración contable, situación que debe ser tenida en cuenta al realizar las auditorías



externas. Lo dicho debe considerarse con su correlato en la responsabilidad que debe asumir el profesional contable en su rol de auditor.

Desde el punto de vista normativo, existe una marcada tendencia a adoptar las prácticas internacionales de auditoría dentro de nuestro país. Lo dicho se evidencia en la aprobación de la Resolución Técnica Nro. 37 “Normas de Auditoría, Revisión, Otros Encargos de Aseguramiento, Certificación y Servicios Relacionados” por la Junta de Gobierno de la Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas, en marzo de 2013, con vigencia a partir de 1° de enero de 2014 según FACPCE.

El mencionado cambio normativo trae consigo agravantes respecto a la responsabilidad que en la actualidad debe asumir el profesional en su rol de auditor externo. Con respecto a la responsabilidad del auditor externo existen distintas posturas antagónicas en la doctrina nacional: “defensiva” (el auditor quedaría exonerado a través de la “carta de representación” del cliente); “clásica” (la auditoría es ajena a la detección de fraudes y que mientras el auditor cumpla su trabajo, siguiendo a las normas profesionales, no tiene ninguna responsabilidad por los fraudes), “objetiva” (siempre que hay fraude hay responsabilidad del auditor, tratándose de obligación profesional de resultado). En este punto se comparte la postura planteada por el autor Fabier Dubois, que llama “postura subjetiva”, según la cual la obligación del auditor es una obligación calificada en primer grado por ser profesional, pero no es una obligación de “resultado” y, por ende, existe un margen para que, aún en caso de que un estado contable haya resultado falso, el auditor se exima de responder por ello, siempre que haya actuado conforme a las normas vigentes.



Para determinar la responsabilidad del auditor se debe tener en cuenta las limitaciones propias de la auditoría externa. El profesional contable, en su rol de auditor externo, emite opinión sobre la razonabilidad de la información contable y se evidencia la imposibilidad de que dictamine sobre la exactitud de la misma. Estas circunstancias hacen posible el auditor no detecte, a pesar de haber utilizado los procedimientos de auditoría, algún error significativo en la información contable.

Por lo tanto, compartiendo lo expuesto por Casal, la responsabilidad del auditor es expresar una opinión (o abstenerse de emitirla) sobre los estados financieros y su información complementaria sustentada en la tarea de auditoría, basando su examen en las normas de auditoría vigentes, las que requieren que cumpla con los requerimientos éticos y planifique y ejecute la auditoría financiera para obtener una razonable seguridad de que dichos estados están libres de declaraciones erróneas significativas.

Para el análisis de la responsabilidad del auditor de empresas constructoras se consideró que, por la extensión de los contratos de construcción más allá de un ejercicio económico, existen diversos mecanismo de registración contable de resultados. Siendo el más comúnmente utilizado el método de grado de avance de obra. Es decir, en la empresas constructoras la registración contable depende de la estimación que se realice en pos de la aplicación del método de grado de avance. Lo cual dificulta la tarea del auditor externo, que debe dictaminar sobre estimaciones efectuadas por la Gerencia de la empresa.

En definitiva, cualquiera sea el método que utilice la empresa para el reconocimiento contable de los ingresos y costos de cada ejercicio, el profesional contable en su rol de auditor externo debe



realizar, de manera óptima, todos los procedimientos que considere adecuados para mitigar el riesgo existente a un nivel razonable, de tal manera que pueda emitir una opinión sobre los estados contables, limitando su responsabilidad profesional a un nivel adecuado.

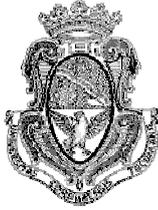
3) Efectos impositivos de la contabilización de ingresos y gastos en función al grado de avance de obra.

Por último se expuso el impacto impositivo que genera el diferimiento en el reconocimiento de los ingresos y gastos en las empresas dedicadas al sector de la construcción. El impuesto de mayor relevancia en la información financiera-contable es el Impuesto a las Ganancias.

Según Osler existen dos métodos para la contabilización del impuesto a las ganancias en los estados contables: el "método tradicional", que refleja el cargo a resultado por el impuesto determinado según las normas impositivas, coincidente con el monto a tributar; y el "método de impuesto diferido", que reconoce sólo el cargo devengado en el período. Éste último es aceptado tanto por las normas contables nacionales e internacionales.

Debido al efecto relevante que genera la contabilización del impuesto a las ganancias frente al diferimientos de los resultados ordinarios por parte de las empresas constructoras, es que se debe realizar con periodicidad auditorías fiscales complementarias a las contables. Las cuales deben ser adecuadamente planificadas.

Entonces, *¿el profesional contable puede limitar su responsabilidad al auditar empresas constructoras?*. El profesional contable en su rol de auditor externo de empresas del mencionado sector debe atenerse a las normativas referidas a un correcto ejercicio de la praxis contable. Debe obrar conforme a los principios que establecen un óptimo ejercicio de la especialidad de



auditoría. Debe llevar a cabo todos aquellos procedimientos de auditoría que le permitan obtener evidencia válida y suficiente para emitir una opinión adecuadamente sustentada sobre la razonabilidad de la información contenida en los estados contables. Actuando de buena fe, en cumplimiento de la normativa legal y de acción propia de la materia, *podría* eximirse de responsabilidad frente a balances falsos o que contengan estimaciones viciadas realizadas por la Gerencia de las compañías. Lo dicho aplicaría siempre que el auditor externo haya realizado la adecuada planificación y haya ejecutado todos los procedimientos que le hubiesen permitido detectar todos aquellos errores o falsedades “detectables” si desarrolla una buena praxis.



## **BIBLIOGRAFÍA**

- Casal, A. M. (2010). Los estándares internacionales de auditoría y su comparación con las normas de auditoría argentinas (Primera parte). Revista Profesional y Empresaria (D&G). Tomo XI. Pág. 25/48.
- Casal, A. M. (2010). Los estándares internacionales de auditoría y su comparación con las normas de auditoría argentinas (Segunda parte). Revista Profesional y Empresaria (D&G). Tomo XI. Pág. 467/479.
- Casal, A. M. (2011). Responsabilidad del auditor de estados financieros. Revista Profesional y Empresaria (D&G). Tomo XII. Pág. 600/619.
- Casal, A. M. (2011). Auditoría fiscal. Revista Profesional y Empresaria (D&G). Tomo XII. Pág. 223/241.
- Errepar (2012). Diferencias entre las Normas Internacionales de Contabilidad y las normas contables argentinas. NIC 11: Contratos de construcción. [www.errepar.com.ar](http://www.errepar.com.ar). [02/11/2012].
- Falcón Perez, C. E, Fuentes Perdomo, J. (2006). Efectos de la normalización contable internacional en España y Portugal para un sector económico estratégico. Revista Contabilidad & Finanzas – USP. Volumen 17. Pág.100/109.
- Favier Dubois, E. M. (2012). Los paradigmas de la responsabilidad de los auditores. Revista Profesional y Empresaria (D&G). Tomo XIII. Pág. 967/982.
- Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas. (2000) Resolución Técnica Nro. 17: Normas contables profesionales: desarrollo de cuestiones de aplicación general.
- Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas. (2009) Resolución Técnica Nro. 26: Adopción de los Estándares Internacionales de Información Financiera del Consejo de Estándares Internacionales de Contabilidad (IASB).
- Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas. (2010) Resolución Técnica Nro. 29: Modificación Resolución Técnica Nro. 26.



- Garay González, J. L. (1997). Problemática contable del reconocimiento del resultado de la empresa constructora.
- Internacional Accounting Standard Board – IASB. (1993). Norma Internacional de Contabilidad Nro. 11: Contratos de construcción.
- Internacional Accounting Standard Board – IASB. (2000). Norma Internacional de Contabilidad Nro. 12: Impuesto sobre las Ganancias.
- Mantilla Blanco, S. A. (2012). Estándares internacionales de auditoría, Cambios sustanciales y desarrollos recientes. Revista Profesional y Empresaria (D&G). Tomo XIII. Pág. 1159/1182.
- Mínguez Conde, J. L. (2006). La información contable en la empresa constructora: factores identificativos del fracaso empresarial. Tesis doctorales. Universidad de Valladolid.
- Osler, C. (2009). Impuesto diferido: un tema contable que preocupa a los analistas tributarios. Consultor Tributario. Pág. 29/50.
- Vilchez, P. (2008). La armonización de normas contables en los países de América. Revista Contabilidad y Negocios. Volumen 3. Pág. 5/10.