

Particularidades de la auditoría en empresas constructoras

(*) José Jerónimo Rico García

Las Normas Técnicas de Auditoría establecen el marco para la realización del trabajo en cualquier actividad a la cual se dedique la sociedad auditada. Sin embargo, cada sector de actividad conlleva unos procedimientos, unos riesgos y unas necesidades de información financiera distintos. Para abordar los aspectos más problemáticos del sector de la auditoría de empresas constructoras, el Colegio de Economistas de Valencia organizó una jornada de trabajo sobre Particularidades de la auditoría en empresas constructoras y del que fueron ponentes Raúl Cano Gracia y José Ramón Gamo González, socios de Audit, S.L.

En el ámbito de la información económico-financiera, las sociedades dedicadas a la actividad constructora están sujetas a lo establecido en la adaptación sectorial del Plan General de Contabilidad aprobada mediante Orden Ministerial de 27 de enero de 1993.

Se entiende por empresas constructoras aquellas que realizan la actividad de construcción para terceros con sus propios medios productivos.

A continuación vamos a comentar, para cada fase del trabajo de auditoría, aquellos aspectos diferenciadores del trabajo a realizar por el auditor en este tipo de empresas respecto al que se realiza en otros sectores productivos. Asimismo, analizaremos aquellas normas internacionales de información financiera que pueden afectar especialmente a las empresas de este sector.

Aspectos diferenciadores por fases del trabajo de auditoría

A) Toma de datos

El auditor debe obtener información sobre si el criterio contable de imputación de los ingresos es el del grado de avance o el de entrega a los clientes, sobre el criterio de imputación de los costes indirectos de construcción, sobre el número de obras en construcción, sobre el tratamiento de los acopios y sobre la participación de la empresa en UTEs.

Es importante valorar la posibilidad de verificar los inventarios iniciales de existencias, y se debe sopesar la necesidad de contar con la colaboración de expertos independientes (tasadores, arquitectos, ingenieros).

B) Planificación del trabajo

Es muy importante planificar la colaboración con el departamento técnico para obtener información referente a la relación entre obra ejecutada y obra facturada, para determinar el grado de avance de cada obra, y para evaluar la adecuada imputación de coste por obra.

También se debe considerar la necesidad de que las UTEs en que participa la empresa sean auditadas (por nosotros o por otros auditores), o en su defecto, de que sean revisados sus estados financieros.

C) Control interno

Al evaluar el control interno, el auditor debe considerar los siguientes aspectos:

- Existencia de un Registro de presupuestos detallados por obras, donde figuren, al menos, los siguientes datos: descripción de la obra y duración prevista, cliente, precio, forma de facturación y forma de cobro.
- Las certificaciones de obra deben ser confeccionadas por el departamento técnico, de acuerdo con las condiciones contractuales, y deben ser aprobadas por la propiedad.
- Existencia de un Registro de los costes de cada obra, presupuestados y reales, detallados por capítulos, y análisis de las diferencias significativas. Debe dejarse constancia de aquellas partidas de precios reformados y contradictorios.
- La sociedad tiene políticas definidas de costes directos e indirectos imputables a cada obra.
- Analizar la existencia de procedimientos establecidos por el departamento técnico para obtener evidencia del grado de avance de cada obra y la correlación entre las certificaciones emitidas y la obra ejecutada.

- Existencia de controles relativos a la integración de la información financiera recibida de las UTEs, por parte del departamento de administración.
- Existencia de medidas tomadas para asegurar el cumplimiento de las obligaciones fiscales y laborales por parte de los subcontratistas.

D) Programa de trabajo por áreas

D.1.) Inmovilizaciones materiales

Normalmente, los equipos de construcción de importe muy significativo suelen ser alquilados por las empresas, por lo que no figuran en el inmovilizado, y los bienes de poca trascendencia económica (pequeñas herramientas, utillaje, etcétera) suelen considerarse gasto del ejercicio en que se adquieren o ser imputados al coste de la obra en que son utilizados.

D.2.) Existencias

Si la sociedad reconoce los ingresos por el método del porcentaje de realización, lo normal es que no haya existencias a cierre de ejercicio, excepto por los acopios no facturados a los clientes. Si utiliza el método del contrato cumplido, el auditor obtendrá de la sociedad o confeccionará una cédula con las existencias al cierre del ejercicio detallada por obras, en la que se incluirá el saldo inicial, las adiciones y las bajas por ventas del ejercicio, y el saldo final, cuadrando dicha cédula con la cifra contable de existencias, y el importe conjunto de adiciones con la cifra de gastos directos e indirectos activables del ejercicio.

Asimismo, es conveniente elaborar una cédula para cada obra con los siguientes datos al cierre del ejercicio: presupuesto de costes inicial, costes directos e indirectos incurridos, grado de avance (porcentaje de realización), de acuerdo con las estimaciones y mediciones efectuadas por la dirección técnica, precio de venta aprobado por el cliente, y certificaciones emitidas a los clientes.

Al igual que en la empresa promotora, el auditor, a fecha de cierre del ejercicio, debe comparar el valor contable de los inmuebles registrados en existencias con su valor de mercado, con objeto de verificar si se han realizado las oportunas correcciones valorativas. Esta prueba es especialmente aplicable al caso particular de que figuren reformados, añadidos y modificaciones en las obras en curso.

El auditor debe incorporar a sus procedimientos la observación física de las obras en curso más significativas, con objeto de determinar si los trabajos en ellas muestran continuidad.

También debe verificar la existencia de contratos aprobados por los clientes para cada una de las obras en curso de la sociedad, y de las actas de recepción definitiva o certificaciones finales firmadas por la propiedad para aquellas obras entregadas durante el ejercicio.

Por último, es importante verificar que no siguen imputándose costes a las obras con certificación final firmada por el cliente, pudiéndose realizar una provisión por aquellos costes pendientes de decepcionarse antes del cierre.

D.3.) Clientes, efectos a cobrar y anticipos de clientes

Si la sociedad registra sus ingresos por el método del contrato cumplido, las cantidades cobradas por certificaciones emitidas se consideran anticipos de clientes.

En el sector de la construcción son habituales las retenciones por garantía. Son cantidades retenidas por el cliente al contratista para hacer frente a posibles defectos en la obra. Cuando ésta se termina y se efectúa la entrega al cliente, la constructora factura la totalidad de la retención.

D.4.) Administraciones públicas

Una sociedad constructora con obras en curso devenga el IVA repercutido en las certificaciones cuando cobra las mismas. Por lo tanto, el auditor debe cuadrar el IVA repercutido devengado en el ejercicio con el IVA liquidado, teniendo en consideración lo mencionado, así como el saldo por IVA pendiente de devengo.

Un aspecto de trascendental importancia es que el auditor debe verificar que la sociedad se asegura del cumplimiento de las obligaciones fiscales y laborales por parte de los subcontratistas que trabajen en sus obras, ya que es responsable subsidiaria de las mismas.

D.5.) Determinación de ingresos y costes

Las obras realizadas por encargo y con contrato se valoran por medio del método del porcentaje de realización. En este caso, para la determinación de los ingresos hay dos procedimientos: mediante la valoración de las unidades de obra ejecutadas a los precios de venta establecidos en el contrato (por certificaciones), o en función de un porcentaje de los ingresos totales fijados en el contrato, porcentaje que se establece por relación entre los costes incurridos hasta la fecha y los costes totales previstos para la realización del contrato (grado de avance).

Para poder aplicar este método es necesario que se cumplan dos condiciones: que no existan riesgos anormales o extraordinarios en el desarrollo del proyecto, y que la empresa cuente con los medios y el control necesarios para poder hacer estimaciones razonables y fiables de los presupuestos de los contratos, así como de los ingresos, costes y grado de terminación en un momento determinado.

Si no se cumplen las condiciones anteriores, se deberá aplicar el método del contrato cumplido.

Los trabajos que se realicen sin estar recogidos en el contrato, tales como reformados, añadidos y modificaciones de obra, el ingreso se registra por el mismo método que el utilizado para la obra principal, siempre que no existan dudas sobre su aprobación posterior y que esté acreditada su racionalidad técnica. La función del auditor es satisfacerse de que la sociedad mantiene un sistema de control y un departamento técnico adecuados para utilizar el método del porcentaje de realización para determinar la cifra de ingresos. Si mantiene dudas al respecto, debe aplicar la valoración de los ingresos mediante el método del contrato cumplido.

D.6.) Cobertura de seguros

En las empresas constructoras, las obras en curso y la maquinaria en ellas situada deben encontrarse aseguradas ante posibles siniestros. Debido a sus circunstancias particulares, es importante una adecuada política de prevención de riesgos laborales.

La función del auditor es obtener evidencia de que la sociedad ha asegurado convenientemente sus riesgos.

D.7.) Uniones temporales de empresas (utes)

Como empresas constructoras, en la auditoría de una UTE son de aplicación todas las circunstancias y procedimientos mencionados para las empresas constructoras.

Las UTEs deben aplicar, como norma general, el método del porcentaje de realización para el reconocimiento de los resultados. Sólo en casos excepcionales podrá utilizar el método del contrato cumplido. El resto de criterios de valoración aplicables serán los de la empresa que tenga una mayor participación en ella.

En la auditoría de la empresa participante en una UTE, debemos considerar que la información financiera de la UTE se debe integrar en la empresa constructora de acuerdo con la siguiente normativa:

- La sociedad participante en una UTE integrará en su balance y en su cuenta de pérdidas y ganancias la parte proporcional de los saldos de dichos estados que correspondan en función de su porcentaje de participación.
- La mencionada integración se efectuará una vez realizadas las necesarias homogeneizaciones temporales y valorativas.
- Deben eliminarse los resultados no realizados por transacciones entre la empresa y la UTE, en proporción a la participación, así como los saldos activos y pasivos recíprocos.

El auditor debe evaluar la necesidad de someter a auditoría a la UTE, o bien aplicar otros procedimientos para obtener evidencia suficiente de la razonabilidad de los saldos integrados.

E) Revisión de la información a suministrar en las cuentas anuales

El auditor debe verificar si en la memoria se incluye la información específica para este tipo de empresas que se establece en la Adaptación Sectorial del Plan General de Contabilidad a las empresas Constructoras.

F) Efecto de la entrada en vigor de las normas internacionales de información financiera

En las empresas constructoras, afecta específicamente la NIIF 11, la cual viene a establecer que el reconocimiento de ingresos ordinarios y costes, con referencia al estado de realización del contrato, se efectuará mediante el método del porcentaje de realización, según el cual, los ingresos derivados del contrato se comparan con los costes del mismo incurridos en la consecución del estado de realización en que se encuentre. De este modo, desaparece la posibilidad, dentro del método del porcentaje de realización, de determinar los ingresos aplicando el precio de venta a las unidades de obra ejecutadas.

(*) Colegiado núm. 5.576