

## **TRABAJO DE INVESTIGACIÓN**

TITULO: Proyecto de Resolución Técnica: Normas sobre la actuación del contador público en la justicia como perito.

AREA V: El profesional en el ámbito de la justicia.

TEMA 6: Función e importancia de perito. Otras actuaciones en la Justicia.

Lugar y Fecha: 20º Jornada Nacional de Jóvenes Profesionales en Ciencias Económicas. "Emprendiendo desafíos para un mundo en constante cambio". Posadas, Misiones, 17, 18 y 19 de agosto de 2017.-

AUTOR: Cr. Gastón Maximiliano Cabral.  
3021- CPCE Chaco.

MP

Email: [gaston.cabral@gmail.com](mailto:gaston.cabral@gmail.com)

## **TRABAJO DE INVESTIGACIÓN**

TITULO: Proyecto de Resolución Técnica: Normas sobre la actuación del contador público en la justicia como perito.

AREA V: El profesional en el ámbito de la justicia

TEMA 6: Función e importancia de perito. Otras actuaciones en la Justicia.

Lugar y Fecha: 20º Jornada Nacional de Jóvenes Profesionales en Ciencias Económicas. "Emprendiendo desafíos para un mundo en constante cambio". Posadas, Misiones, 17, 18 y 19 de agosto de 2017.-

## INDICE

1.-Resumen	04
2.-Palabras claves	05
3.-Introducción	06
3.1.-Justificación del tema	06
3.2.-Objetivos	07
3.3.-Supuestos iniciales	08
3.4.-Estado del arte	08
3.5.-Metodología de investigación	08
4.-Desarrollo	09
4.1.-Antecedentes	09
4.2.-Alcance y responsabilidad profesional	10
4.3.-Indelegabilidad del cargo	11
4.4.-Condición básica para el ejercicio como perito	12
4.4.1.-Independencia	12
4.4.2.-Alcance de las incompatibilidades	12
4.5.-Normas para la actuación del perito	15
4.6.-Documentación de la tarea profesional	15
4.6.1.-Contenido de los papeles de trabajo	16
4.7.-Normas sobre informes	17
4.7.1.-Contenido del informe del perito	17
4.8.-Guía de tarea sobre puntos periciales recurrentes	19
5.-Conclusión	21
5.1.-Tareas pendientes	21
5.2.-Reflexiones finales	21
6.-Bibliografía	22
7.-Notas	22
8.-Anexos	23
8.1.-Anexo 1: Modelo de Informe	23
8.2.-Anexo 2: Modelo de Acta	25

## **1.-RESUMEN**

En este trabajo realizamos una investigación sobre las normas profesionales relacionadas a la actuación judicial de los contadores públicos a fin de estudiar la conveniencia de dictar una resolución técnica.

En primer lugar, comenzaremos describiendo los motivos que nos llevan a abordar esta temática, los objetivos que pretendemos alcanzar y la metodología de trabajo utilizada.

Luego, aportaremos los antecedentes hallados como resultado de la investigación para contribuir a una futura norma profesional, como así también, describiremos el alcance que estimamos que debería tener dicha norma.

Después, abordaremos la independencia como condición básica y el papel de las incompatibilidades profesionales del perito contador con respecto a otros servicios profesionales prestados en el pasado, o en el presente, a los entes peritados.

También, analizaremos los recaudos que debemos tomar a la hora de ejecutar la tarea de campo en una pericia y cómo preparar los papeles de trabajo.

Asimismo, propondremos como deberíamos elaborar el informe para comunicar el resultado final del procedimiento, siguiendo una coherencia con el marco conceptual contable y las normas actuales.

Casi al final, expondremos una guía de procedimientos para puntos periciales recurrentes sobre los registros: contables, laborales, impositivos y societarios.

En la conclusión, encontraremos que existe un interés profesional en elaborar un documento institucional, que en principio podría ser una Resolución Técnica. Aunque, no se descarta que dicho documento resulte en una Recomendación de la F.A.C.P.C.E. al respecto.

Por último, en los anexos propondremos un modelo de informe y acta que recepcionan lo desarrollado.

## **2.-PALABRAS CLAVE:**

Perito

Pericias contables

Compulsa

Auxiliar de justicia

Forma legal de los libros

Informe Pericial Contable

Dictamen Pericial Contable

Actuación en la justicia

### **3.-INTRODUCCIÓN**

Desde el punto de vista legal del ejercicio profesional, afirmamos que el perito contador debe actuar sobre la base de normas de auditoría, ya que, como lo estipulan las leyes de ejercicio profesional, en la emisión de dictámenes se deben aplicar las normas de auditoría aprobadas por los organismos profesionales cuando ello sea pertinente.

Sin embargo, en muchos casos, quienes se desempeñan como peritos, no hacen referencia a esta situación, ni aplican criterios y procedimientos uniformes respecto de la tarea profesional que realizan y/o de su alcance, situación que podría incrementar injustificadamente su responsabilidad, así como también afectar la confiabilidad de su actuación.

Esto implica la necesidad de establecer preceptos profesionales que rigen la función del contador como perito y que haga posible su juzgamiento a la luz de parámetros que hacen a la condición de profesionalidad, como son la aplicación de normas técnicas, amplitud e independencia de criterio y actuación ética.

#### **3.1.-JUSTIFICACIÓN DEL TEMA**

Con el avance del conocimiento y en plena sociedad de la información, la prueba pericial contable ha tomado gran importancia como medio técnico-científico para auxiliar a la justicia en la búsqueda de la verdad y contribuir a la difícil tarea de los Jueces de arribar a la más adecuada conclusión en cada proceso. Más aún en el contexto vigente, en el cual “una de las características más distintivas y salientes de la actividad empresarial y comercial actual es la creciente complejidad en las operaciones de los negocios y en el funcionamiento operativo de las actividades relacionadas con los movimientos de financieros y económicos entre los grupos empresarios no solo en el ámbito local como así también en el orden nacional e internacional fundamentalmente debido al fenómeno de la globalización y transnacional de sus operaciones debido a los avances en materia de las comunicaciones y la informativa”<sup>1</sup>.

La tarea de los peritos contadores sirven a los magistrados para fundar sentencias con responsabilidad social para con el comercio y la sociedad en su conjunto. Especialmente, en los procesos en los cuales se ven afectadas unidades económicas que tienen un impacto significativo en las comunidades en las que están insertas. Porque las sentencias, en una sociedad judicializada como la que tenemos,

son una variable económica pocas veces estudiada que tiene implicancias para las economías regionales.

El gran valor probatorio de las pruebas periciales hacen que sean ofrecidas voluntariamente por las partes, pudiendo éstas decidir si participaran de las mismas. Es por ello que “el ofrecimiento de este tipo de pruebas toma cada vez mayor importancia para acreditar los extremos pecuniarios incoados en las demandas”<sup>2</sup>.

Asimismo, a la fecha no existen normas específicas relativas a la actuación del contador como perito, razón por la cual, esperamos que este trabajo sea un comienzo para dar respuesta a esa situación.

### **3.2.-OBJETIVOS**

En relación a los objetivos, primero debemos diferenciar los que corresponden al trabajo de investigación, de los objetivos que satisfecería una resolución técnica si llegará a sancionarse.

En cuanto a la investigación, buscamos confirmar si los colegas que participan en las comisiones asesoras de actuación judicial de los Consejos Profesionales de Ciencias Económicas de Chaco y Corrientes tienen interés en la emisión de un marco normativo respecto de la actuación de los contadores públicos como peritos en la justicia. Como así también, validar los ejes que debería tratar la norma, considerando cuestiones técnicas de la profesión, salvando las cuestiones procesales que se encuentran reservadas para cada una de las jurisdicciones, en los respectivos códigos de forma.

Ahora bien, con respecto a la resolución técnica en sí, creemos que la emisión de una norma como la que se proyecta, permitiría un conocimiento más acabado de jueces y organismos de control y profesionales que tuvieran que interpretar la labor del perito y valorar su actuación, constituyéndose en parámetros objetivos. Además, posibilitaría sintetizar en un único documento los distintos avances y trabajos que existen actualmente al respecto.

Es por ello que, “a los efectos de elevar el nivel del desempeño profesional del perito judicial actuante, es conveniente establecer pautas de actuación más claras y amplias que regulen y faciliten el cumplimiento de sus funciones específicas”<sup>3</sup>.

A nivel formativo, la norma técnica se incluiría en los planes de estudio de las facultades de ciencias económicas, otorgándole una entidad a esta incumbencia que reforzaría la formación en este sentido.

Una norma de este estilo, contribuiría a crear el marco referencial proporcionando a la matrícula herramientas útiles para el desarrollo de la labor que debe encarar en los casos de desempeñarse como perito en la justicia.

### **3.3.-SUPUESTOS INICIALES**

Al finalizar este trabajo, trataremos de validar estos supuestos:

a) Que no existe una norma específica para la actuación del contador en la justicia como perito y que la profesión necesita un marco referencial que sustente sus actuaciones.

b) Que el contenido de dicha resolución, deberá abarcar los siguientes ejes: Antecedentes; Alcance y responsabilidad profesional; Condición básica para el ejercicio como perito; Normas para la actuación del perito; Documentación de la tarea profesional; Normas sobre informes; Guías de tareas sobre puntos periciales recurrentes y Modelos de informes y actas.

### **3.4.-ESTADO DEL ARTE**

De los estudios preliminares surge que no existe una norma específica con jerarquía de resolución técnica para este ámbito de actuación. Solamente existen algunos trabajos de investigación y memorandos de la Secretaría Técnica de la FACPCE relativos a las formalidades de los registros que tratan el tema de forma general y los cuales no tienen el grado de difusión suficiente entre los matriculados.

### **3.5.-METODOLOGÍA DE INVESTIGACIÓN**

El objeto de investigación estará constituido por la actuación pericial de los contadores públicos en la justicia y será estudiado a partir de los datos recolectados a través de charlas-debates en comisión con los matriculados de los C.P.C.E. de Chaco y Corrientes, aplicando técnica de sondeo. Los aportes de los colegas fueron plasmados en encuestas y anotaciones por cada encuentro.

Además, realizamos una búsqueda de antecedentes entre los Informes técnicos del C.E.C.yT., Memorandos vigentes de Secretaria Técnica de la F.A.C.P.C.E., Trabajos de investigación aprobados en los Congresos 2012, 2014 y 2016 de la F.A.C.P.C.E., dentro del área de actuación en la justicia, y análisis de trabajos varios sobre la temática localizados a través de buscadores por Internet, a los



finde de recopilar y contrastar el material teórico existente sobre esta incumbencia con la práctica profesional de los colegas en la región.

Las opiniones vertidas en cada encuentro constituyen datos empíricos de fuente primaria sobre los cuales se apoya la conclusión del presente.

El método elegido para investigar es el Hipotético-Deductivo, con un alcance exploratorio, que ofrecerá una visión aproximativa de la realidad dado que la materia sujeta a investigación resulta novedosa.

Durante los encuentros hemos planteado situaciones extremas, no con el fin de filosofar, sino con el objetivo de deducir cómo operaría la norma en cada caso.

#### **4.-DESARROLLO**

Como mencionamos, los resultados que consignamos surgen de la búsqueda, recopilación y análisis bibliográfico sobre el tema y de los encuentros que realizamos con los colegas el 23 de mayo de 2017 en el C.P.C.E. de Corrientes y el 31 de mayo de 2017 en el C.P.C.E. de Chaco.

En los mismos, participaron un total de 10 (diez) colegas que ejercen en la justicia. Sin bien, a primera vista parecería una cantidad poco representativa, en nuestra zona, la participación de dicha cantidad de matriculados es aceptable.

Con ellos, debatimos el contenido del presente trabajo y cuyas conclusiones exponemos a continuación.

#### **4.1.-ANTECEDENTES**

De la búsqueda de antecedentes que realizamos entre documentos del C.E.C.yT., Secretaría Técnica de la F.A.C.P.C.E., los últimos tres Congresos Nacionales y análisis bibliográfico destacamos los siguientes como antecedentes que podrían servir de sustento para una futura resolución técnica que contenga normas de actuación para peritos:

- La Resolución Técnica N° 37 F.A.C.P.C.E.
- Resolución Técnica N° 15 (t.a. R. T. 45) F.A.C.P.C.E.
- Memorando de Secretaria Técnica de la F.A.C.P.C.E. N° C-3: Validez técnica y legal de Estados Contables que no surgen de libros rubricados. Bs. As. 07/11/1988 (actualizado a agosto 2014)
- Memorando de Secretaría Técnica de la F.A.C.P.C.E. N° A-38: Obligatoriedad de informar en el informe del auditor si los estados contables surgen de registros

contables llevados en sus aspectos formales de legal forma. Bs. As. 13/10/1998 (actualizado a agosto 2014)

- Informe Nº 3 C.E.C.yT.- Área Judicial y Societaria - Contenido y Estructura de los dictámenes periciales contables. Disposiciones normativas relacionadas. 2002 Dr. Quintino Pierino Dell'Elce.
- Trabajo: Dictamen profesional sobre los registros contables. Algunos aspectos importantes que se sugieren tener en especial consideración al momento de ordenar la prueba pericial contable de parte de los magistrados judiciales. XXXII Simposio Nacional de Profesores de Práctica Profesional. Universidad Nacional de Santiago del Estero. Termas de Río Hondo, 23 y 24 de septiembre de 2010. Dr. Quintino Pierino Dell'Elce
- Ponencia: Reflexiones de jóvenes peritos. XVIII Jornada Nacional de Jóvenes Profesionales de ciencias económicas: "Buscando respuestas a los nuevos desafíos de nuestra realidad" Corrientes, 26, 27 y 28 de septiembre de 2013. Dres. Gastón Cabral y Anahí Agustini.

Durante los encuentros, la totalidad de los colegas nos manifestaron que no tenían conocimiento de antecedentes técnicos como los mencionados precedentemente y consideraron que los mismos tienen relevancia para el fin propuesto.

#### **4.2.-ALCANCE Y RESPONSABILIDAD PROFESIONAL**

En este apartado, pretendemos aclarar y delimitar el alcance que tendría la resolución, proponiendo que comprenda la actuación del contador público como perito en toda su extensión, llámese perito contador, asesor, consultor técnico, liquidador, partidario, auditor, entre otros.

Abarcando tanto a los peritos que actúen de forma única o como integrante de un equipo, designado de oficio o también propuestos de parte, resaltando que actuar de parte no significa que el perito deba apartarse de las normas éticas por el hecho de haber sido propuesto de forma unilateral por una de las partes.

Antes de avanzar, queremos distinguir que "gran parte de las consideraciones que se comentan son también extensivas y aplicables...a los licenciados en administración y...economía"<sup>4</sup>; quienes podrán encontrar aquí un puntapié para normar su actuación como peritos.

Ahora bien, como regla general, el perito debe cumplir con las obligaciones profesionales a partir del momento en que acepta expresamente la designación judicial

y hasta la finalización de la misma o efectúe una renuncia fundada, lo que ocurra primero.

Algunos autores sostienen que la designación es una carga pública y como tal, no es fácilmente renunciable, pero lo cierto es que siguiendo el artículo 6º del código de ética unificado aprobado por resolución 204/2000 de la F.A.C.P.C.E. sostenemos que “los profesionales deben evitar la acumulación o aceptación de cargos, funciones, tareas o trabajos profesionales que excedan sus posibilidades de cumplimiento (...)”.

Con este criterio estamos en condiciones de afirmar que la renuncia hecha bajo este parámetro, no constituye una irresponsabilidad del profesional, sino todo lo contrario, sería un acto responsable conocer las limitaciones que cada uno tiene.

En los encuentros, los colegas manifestaron que los ámbitos de actuación del contador son tan variados que no todos los podemos manejar en su totalidad. Hay quienes se abocan a la parte laboral y previsional, otros societaria, etc. Y en ciertas circunstancias reconocer las limitaciones que uno podría tener en cuanto el trabajo a realizar, es un acto prudente que no debe ser castigado con alguna sanción.

Continuando con el alcance de la responsabilidad, puede darse el caso que atendiendo al volumen de documentación a peritar se designe un comisión de dos o más peritos. En dicho caso, se deberá dejar asentado en el respectivo memorando de planeamiento la distribución de tareas, resultando cada uno responsable de las acciones y resultados que se obtengan.

Para finalizar, entendemos que la responsabilidad del perito en lo relativo a su labor, no se extiende en los casos de proporcionarse documentación apócrifa, excepto que la documentación adulterada, que fuera objeto del encargo del perito, presentará rasgos flagrantes e inequívocos de invalidez, fácil e indudablemente perceptibles.

Retomando las conclusiones de los debates, decimos que el 30% de los colegas manifestaron estar plenamente conformes con lo expuesto. Mientras que un 10% prefirió no contestar; y el 60% restante, indicó su conformidad pero consideraron necesario continuar con la investigación.

### **4.3.-INDELEGABILIDAD DEL CARGO**

Por aplicación del artículo 10 del código de ética unificado, decimos que el cargo de perito es personal e indelegable.

No obstante, algunas tareas procesales, como ser: notificaciones, diligenciamientos de escritos, retiro de documental, procuraduría del expediente y trámites ante demás organismo de control, pueden requerir la delegación de tareas en

colaboradores con la debida supervisión y control, debiendo el perito designado asumir finalmente la responsabilidad total por las actuaciones judiciales.

Dicha delegación deberá ser debidamente informada a V.S. con la suficiente antelación para no dar lugar a objeciones de ningún tipo.

De forma similar, en este caso, el 40% se mostró conforme. Nuevamente un 10% prefirió no contestar; y el 50% restante, indicó su conformidad con la salvedad de profundizar la investigación.

#### **4.4.-CONDICIÓN BÁSICA PARA EL EJERCICIO COMO PERITO**

##### **4.4.1.-Independencia**

La independencia es la condición básica que se deriva de la aplicación de las normas de auditoría vigentes. Es por ello que el perito debe ser independiente.

Pero ahora nos preguntamos ¿Independiente de quien? Del Juez, los abogados patrocinantes, las partes, los terceros citados en garantía y del ente cuya documentación sea objeto del proceso?

En los encuentros concluimos que a fin de cumplir con las normas de auditoría vigentes, el perito debe ser independiente de las partes y del ente cuya documentación sea objeto de la prueba pericial.

Por otra parte, quedará librado a cada jurisdicción la interpretación de la jurisprudencia y normas legales vigentes sobre la excusación para la actuación respecto de abogados, apoderados y magistrados, aplicándose en cada caso, la disposición más restrictiva.

Vale aclarar que los requisitos de independencia son de aplicación tanto para el perito único, y en el caso de integrar una comisión, para los restantes miembros que la integran, como para todos sus colaboradores en el desarrollo de las tareas periciales.

##### **4.4.2.-Alcance de las incompatibilidades**

Siguiendo el criterio de compatibilidad que establecen las R.T. 37 y 15, en cuanto a la teneduría de libros y auditoría externa, adherimos y decimos que las funciones de perito son compatibles con otros servicios profesionales realizados por el contador público, en la medida que estos cumplan con las condiciones de independencia expresados en el apartado anterior.

El hecho de prestar servicios continuos y retribuidos por medio de honorarios no genera relación de dependencia con los comitentes.

Por ello, afirmamos que las funciones del perito son compatibles con la teneduría de libros, la auditoría externa y asesoría fiscal.

Podrá variar la naturaleza, alcance y oportunidad de los procedimientos a aplicar en el cumplimiento de uno y otro servicio profesional pero, básicamente, los objetivos son similares y nada impide que dichas prestaciones puedan recaer en un mismo contador público.

Es por ello que, desde el punto de vista de la profesión de contador público, se ha venido interpretando y sosteniendo que, en el cumplimiento de sus tareas, el perito actúa sobre la base de las normas de auditoría de los organismos profesionales en todo aquello que hace a controles sobre la existencia de activos, sobre la documentación respaldatoria de operaciones, sobre la revisión de registros contables y, fundamentalmente, a la preparación de su informe sobre información contable de los entes.

A ello debe agregarse que la sola circunstancia de que el perito pueda ser, además, auditor externo o asesor fiscal, en nada perjudicará su independencia.

En todo caso, no es la mera y eventual superposición de tareas la que genera el conflicto de intereses o vulnera la independencia profesional.

Ahora bien, de tal acumulación decimos que refuerza la función del perito porque profundiza el conocimiento de la estructura del sistema contable del ente y resulta consecuentemente valiosa para el proceso judicial.

No obstante lo expuesto, este punto fue arduamente debatido durante ambos encuentros en el marco de la investigación, pero al final, se ratificó la compatibilidad expresada en las normas técnica vigentes y se concluyó que, en principio habría, la misma compatibilidad con las funciones del perito, pero que esta podría llegar a tener ciertos límites, para los cuales deberíamos de profundizar la investigación en próximos trabajos.

Personalmente, consideramos que autolimitar el ejercicio profesional por temor a que algún colega aventurado decida falsear un informe es contraproducente para el resto de la profesión, dado que un proceso judicial otorga las garantías necesarias para transparentar la actuación y los hechos, además de contar con un sistema penal y tribunal de ética encargados de velar por un comportamiento ajustado a derecho.

Quizás en este punto, el lector se encuentre desorientado, pero este apartado resulta clave para avanzar en las competencias del profesional para expedirse sobre la forma legal de los libros y “la representatividad económica patrimonial que deben reflejar dichos registros”<sup>5</sup>; pregunta recurrente en los pliegos periciales. Siendo dicha

representatividad una cuestión de fondo que es resuelta por los contadores al momento de auditar los balances del ente y que luego podría recaer nuevamente en un contador que haya participado en la auditoría externa de períodos pasados o se encuentre prestado algún servicio profesional en el presente.

Al momento de responder sobre la forma legal de los libros “en general no es común ni frecuente advertir que se consigne de parte del profesional interviniente alguna opinión o consideración específica sobre los aspectos sustanciales en que aparecen ser llevados los registros contables examinados durante el cumplimiento de su labor profesional ni mucho menos acerca de la validez, veracidad y confianza que pudieran ellos merecer como efecto de la información consignada que surja de las propias anotaciones y transcripciones asentadas en ellos”<sup>6</sup>.

Nos ceñimos a las formas y no advertimos al Juez que “la validez técnica contable no se altera si los registros contables están rubricados o no. Los asientos son idénticos en ambos casos y los medios de registración también...por tal razón, en determinadas situaciones un estado contable que surja únicamente de documentos respaldatorios podría prevalecer sobre un estado contable que surja de registros rubricados si estos últimos no están respaldados por documentación”<sup>7</sup>.

Con esto no queremos minimizar las formalidades, ya que estas hacen al valor probatorio de la documentación, pero dependiendo el caso, algunas omisiones formales, en determinados casos, podrían llegar a subsanarse con procedimientos alternativos.

Las cuestiones formales de los registros (rúbrica, encuadernación, etc.) “tienen el propósito de individualizar dichos balances y garantizar el registro cronológico de los mismos, para evitar su adulteramiento y sustitución”<sup>8</sup>, además de minimizar la posibilidad de utilizar balances distintos para un mismo periodo, los cuales son falseados según el usuario de la información al que estén destinados, conocidos como balances mellizos.

Al final del trabajo, el lector podrá encontrar algunos procedimientos alternativos a implementar ante deficiencias formales en los registros que permitan validar la información contenida en ellos.

A lo dicho, debemos agregar que en los debates, las condición básica para el el ejercicio, demostró un acuerdo del 70%, mientras que el 30% restante expresó su disconformidad al respecto.

#### **4.5.-NORMAS PARA LA ACTUACIÓN DEL PERITO**

La actuación del perito la podemos englobar en dos grandes categorías. Por un lado, la compulsa y por el otro, la pericia propiamente dicha.

Definimos a la compulsa judicial como el procedimiento que consiste en cotejar una copia o constatar algún dato preciso, con documentación original para determinar su exactitud. Dicha documentación debe estar relacionada a la contabilidad, de allí la justificación para que el procedimiento sea realizado por un contador.

En cambio, entendemos que la peritación es una declaración técnico-científica, mediante la cual, el profesional expone las conclusiones de los hechos sobre los que versa su dictamen, ya sea por percepción, deducción o inducción, luego de aplicar su disciplina, sin efectuar valoraciones jurídicas.

Las leyes arancelarias hacen esta distinción. La cual consideramos oportuna plasmarla porque permitirá a los Jueces valorar adecuadamente la retribución del trabajo profesional al momento de la regulación de honorarios y a los colegas encuadrar debidamente su labor.

El perito, para cumplir su manda judicial debe aplicar los procedimientos establecidos en las normas de auditoría vigentes. Por lo tanto, la naturaleza, alcance y oportunidad de su tarea dependerá de los puntos de pericia a resolver, las circunstancias particulares del caso, el riesgo involucrado y el criterio profesional.

El perito, a través del desarrollo de su tarea, debe obtener elementos de juicio válidos y suficientes que permitan respaldar las aseveraciones formuladas en sus informes.

Este aplicará los procedimientos de auditoría sobre bases selectivas, determinadas según su criterio o apoyándose en el uso de métodos estadísticos y, orientará su trabajo en función de la significatividad que los datos o hechos puedan tener.

En los encuentros, el debate arrojó un 100% de adhesión a este punto.

#### **4.6.-DOCUMENTACIÓN DE LA TAREA PROFESIONAL**

“En la tarea de campo el perito debe recabar la evidencia necesaria para responder a las preguntas del cuestionario”<sup>9</sup>.

En consecuencia, el perito debe documentar adecuadamente el trabajo realizado, es decir, hacerlo tangible.

De ahí que la mejor forma de exteriorizar dicha labor es por medio de actas que describan la situación que se presenta. Por este motivo, en el anexo 2 proporcionamos un modelo a tal fin.

Además, resulta conveniente al momento de recibir información contable del ente, que la misma sea debidamente firmada en nuestra presencia, a efectos de acreditar la procedencia de la misma.

Consideramos indispensable armar un legajo con los papeles de trabajo, pudiendo agregar copias certificadas por el propio perito, investido y en uso de las facultades de auxiliar de la justicia.

El perito debe conservar en soporte papel o digital, por el plazo establecido en la Resolución Técnica 37, o hasta la finalización de las instancias recursivas de su dictamen, los papeles de trabajo que constituyen la prueba del desarrollo de su tarea.

#### **4.6.1.-Contenido de los papeles de trabajo:**

Los papeles de trabajo debería contener mínimamente lo siguiente:

- La descripción de la tarea a realizar.
- La asignación de tareas y responsables, en caso de haber más de un perito.
- Los datos y antecedentes recogidos durante el desarrollo de la tarea, ya se tratara de aquellos que el perito hubiere preparado o de los que hubiere recibido de terceros.
- El lugar y fecha de realización.
- Las conclusiones particulares y generales.

El perito debe realizar su tarea dentro del principio de economía aplicable a toda auditoría. O sea, para que su labor sea económicamente útil debe culminar en un lapso y a un costo razonable.

El trabajo del perito debería realizarse de acuerdo con lo previsto en una resolución técnica específica como venimos sosteniendo, y en lo pertinente, con las normas de auditoría establecidas en la Resolución Técnica Nº 37 de la F.A.C.P.C.E.

Es preciso señalar que no es una obligación del perito adjuntar los papeles de trabajo al informe, pero que los mismos son un instrumento de defensa ante la necesidad de tener que respaldar su actuación frente a un eventual requerimiento judicial o de organismos de contralor profesional.

De igual forma, sostenemos que el informe del perito no debe acompañar documentación del ente, copias, testimonios, ni transcribir información que deba



aportarse como prueba documental, o tenga que solicitarse por medios de prueba informativa, o que por sus características, deba consultarse en la sede del ente.

En el apartado Guía de tareas del presente, se detallan una serie de procedimientos y criterios que tienen por finalidad orientar la labor del perito. Cada caso particular podría resolverse por referencia a lo aquí enunciado y por aplicación del criterio profesional del perito actuante.

Al igual que en el apartado anterior, el 100% de los colegas que asistieron a ambos debates compartieron lo expresado en su totalidad.

#### **4.7.-NORMAS SOBRE INFORMES**

Los informes deberían cumplir con los requisitos o características de la información, establecidos en la Resolución Técnica 16. En especial, se deben evitar los vocablos o expresiones ambiguas o que pudieran inducir a error a los interesados en el dictamen.

Los informes pueden ser escritos u orales, recomendándose en este último caso su ratificación posterior por escrito, ya sea a través de la emisión de un informe o su transcripción en acta ante el juzgado.

##### **4.7.1.-Contenido del informe del perito:**

Los informes escritos deberían contener:

- La identificación del objeto del examen o revisión.
- La indicación de los elementos exhibidos, vistos y analizados.
- El detalle de la tarea realizada, con mención a los principales procedimientos aplicados. Este punto resulta importante destacar porque describir los principales procedimientos sirve de sustento para merituar el trabajo profesional o solicitar la apelación de honorarios ante una disconformidad con el importe de los mismos. Tampoco es cuestión de pecar de analíticos hasta el punto de expresar acciones que se sobre entienden que debieron hacerse, como ser: Leer el cuestionario. Comprender la pretensión. Tomar nota de fechas e importes de la demanda. Confeccionar planillas para recolectar datos. Imprimir las planillas. Evaluar el medio de transporte, etc. Sino que en base al criterio profesional, expresar aquellas procedimientos de auditoría trascendentes y relevantes para el informe.

- La inclusión de párrafos ilustrativos que indiquen de quién es la responsabilidad de los documentos examinados o revisados, el objetivo de una pericia desarrollada en el marco de una auditoría y el alcance de la función del perito.
- La conclusión y/o opinión que ha podido formarse el perito a través de la tarea realizada.
- Los elementos adicionales necesarios para su mejor comprensión.

Los informes deben emitirse con arreglo al contenido que venimos desarrollando y en lo pertinente, con las normas establecidas en la R.T. N° 37 FACPCE, o la que en su futuro la reemplace.

- Los informes deben titularse “Informe del Perito...” ya que este es el término que se emplea en otros trabajos profesionales y que consideramos debemos mantener para ser coherentes con las normas existentes. No obstante, nada impide que podamos usar el término informe o dictamen de forma indistinta para referirnos al producto final del trabajo pericial.
- Dirigir el informe al Juez.
- Afirmar que los documentos examinados/revisados son responsabilidad del ente.
- Aclarar la responsabilidad que asume el perito respecto de la documentación puesta a consideración
- Describir sucintamente ciertos aspectos de las normas de auditoría tales como, el marco técnico y ético profesional aplicable, el carácter selectivo de las pruebas, la necesidad de la planificación de la labor, la adecuada evaluación de las estimaciones efectuadas por el ente, y la circunscripción del examen a la información contable significativa.
- Afirmar que el examen realizado incluye la verificación de la congruencia de las afirmaciones hechas por las partes con la restante información obtenida a través de la pericia contable.
- No deberá aconsejar curso de acción alguno a las partes respecto del proceso
- Deberá abstenerse de opinar sobre proyecciones y cualquier otra afirmación sobre hechos futuros.

En los casos en que el perito emita su informe con base a la labor de otro profesional, deberá hacer referencia a esta circunstancia dejando constancia del tipo de servicio profesional analizado, y su caso, la opinión dada en el encargo, especialmente al referirse sobre la confiabilidad de la información contenida en los estados contables peritados.

Los modelos de informes proporcionados no deben ser considerados como de aplicación obligatoria, ya que la opinión de un profesional y la forma de exteriorizarla en su informe son de su propia responsabilidad.

Asimismo, deberá tenerse en cuenta que dichos modelos no contemplan aquellos aspectos que, por las particularidades de cada proceso, deban incluirse en los informes.

El informe pericial debe ser fundado, lo que significa estar sustentado en elementos de juicio válidos y suficientes, pudiendo contener una opinión, en caso de trabajarse con una muestra. Esto es lo mismo que decir, que surge de un proceso de recopilación de evidencias, o sea, a partir de la aplicación de procedimientos de auditoría conforme lo expresa el art. 13 de la Ley 20488 en cuanto dice: En la emisión de dictámenes, se deberán aplicar las normas de auditoría aprobadas por los organismos profesionales cuando ello sea pertinente.

Por lo que se refiere a la opinión vertida en los encuentros, subrayamos que el 90% consideró apropiado el contenido que proponemos para el informe pericial.

#### **4.8.-GUÍA DE TAREAS SOBRE PUNTOS PERICIALES RECURRENTE**

Los procedimientos que compartimos en el presente no son taxativos y tienen por finalidad orientar la labor del perito.

Por lo tanto, la naturaleza, alcance y oportunidad de los procedimientos a aplicar dependerá del criterio profesional en función de cada caso en particular.

Para responder en cuanto a las formalidades legales, mencionamos los siguientes:

- Que el Diario, Inventarios y Balances y auxiliares que complementen las registraciones del Diario, existan, se encuentren habilitados o registrados, o en su caso, que exista autorización del organismo de control de los listados de hojas móviles emitidos por medios computadorizados, o de otros medios de registración.
- Que los inventarios y balances generales transcritos hayan sido firmados.
- Que las operaciones sean registradas cronológicamente y en plazos razonables.
- Que las operaciones registradas puedan ser identificadas claramente (fecha, comprobante, partidas deudoras y acreedoras, etc.).
- Que exista coincidencia entre el asiento de cierre del Diario, los estados contables y las partidas del Inventario.

- Analizar autorizaciones sobre cambios en los aspectos de fondo de los libros contables (por ejemplo, pasar a utilizar hojas móviles emitidas por medios computadorizados, cambiar total o parcialmente el sistema de registración, etc.).
- Hacer constar en acta pericial las declaraciones de los responsables sobre el funcionamiento del sistema contable.
- En caso de presentarse atrasos en los registros, se deberá verificar la sustitución y adulteración de los estados contables mediante procedimientos contables alternativos como ser, por ejemplo: Consultar la cantidad de legalizaciones solicitadas en el Consejo Profesional a nombre del comitente. Cotejar la información presentada por el ente y la obrante en su legajo en el organismo de contralor (Inspección de Persona Jurídica y Registro público de comercio), Verificar balances digitalizados en servicios o micro sitios de A.F.I.P., entre otros.

En cuanto a la validez técnica de la información contable:

- Observar el tipo de encargo profesional y la opinión emitida en los balances, focalizándose en los periodos en los cuales se plantee la controversia del juicio y haciendo un llamado de atención por aquellos estados contables que tengan una opinión modificada que pudiere afectar la confiabilidad de la información.
- Examinar selectivamente la documentación de operaciones y cotejarla con los registros contables.
- Revisar conciliaciones bancarias.
- Revisar el flujo de los registros contables y su adecuación a un sistema contable integrado y organizado, acorde con la dimensión de la Sociedad.
- Revisar el sistema de archivo de la documentación de respaldo.
- Efectuar pruebas del funcionamiento del sistema contable relacionadas con su integridad y organización en el caso de listados de hojas móviles emitidos por medios computadorizados, y de su concordancia con la autorización correspondiente del organismo de control
- Analizar las variaciones de significación en las cuentas patrimoniales y de resultados, en particular aquellos aspectos de significación que se consideren atípicos o excepcionales en marcha del ente y cualquier incumplimiento de obligaciones y relaciones no esperadas o inusuales.

Estos procedimientos puede adaptarse para aplicarse en libros laborales, impositivos y societarios.

## **5.-CONCLUSIÓN**

Al comienzo del trabajo nos propusimos conocer el interés de la matrícula en dictar una norma técnica, para lo cual realizamos dos charlas, en las cuales debatimos con los colegas sobre esta cuestión. En ambas concluimos que el 100% de los asistentes tiene un interés profesional en el dictado de una norma técnica.

Si bien, la idea original era proyectar una resolución técnica, solo el 60% de los asistentes a los encuentros adhirió a esta posibilidad, mientras que el otro 40% consideró más conveniente el dictado de una recomendación, para que su aplicación no sea obligatoria atendiendo a las distintas realidades que posee esta incumbencia en las distintas provincias.

No obstante, resulte una resolución o una recomendación técnica, la totalidad de los colegas compartieron el contenido propuesto y se mostraron entusiastas al afirmar que la emisión de un documento constituirá un comienzo para afianzar la formación en las facultades.

A modo de conclusión final, estamos conformes con los resultados que arrojó la investigación en cuanto a los ejes y contenidos sobre los cuales debería pasar la discusión profesional.

Asimismo, vemos como algo muy positivo que exista un interés en trabajar sobre normas profesionales que sigan construyendo y jerarquizando nuestra profesión.

### **5.1.-TAREAS PENDIENTES**

Si bien, todavía queda mucho por escribir, por nuestra parte, estimamos que restaría conocer la opinión de las restantes comisiones del país. Motivo por el cual, este trabajo podría constituirse en una línea de investigación dentro del área de Actuación Judicial y Resolución de conflictos del C.E.C.yT., dando participación a la Comisión Asesora de Actuación Judicial que integran los Consejos de la F.A.C.P.C.E.

### **5.2.-REFLEXIONES FINALES**

A modo de reflexión, esperamos que la adhesión a este aporte se convierta en un comienzo y refleje una actitud diferente de los colegas, la F.A.C.P.C.E. y la Justicia en general frente a las pericias contables, reconociendo la importancia de las mismas y el interés creciente en perfeccionar todo lo relativo a esta incumbencia profesional.

## **6.-BIBLIOGRAFÍA:**

- Resolución Técnica N° 37 - F.A.C.P.C.E.
- Resolución Técnica N° 15 (t.a. R.T. 45)
- Memorando de Secretaria Técnica de la F.A.C.P.C.E. N° C-3: Validez técnica y legal de Estados Contables que no surgen de libros rubricados. Bs. As. 07/11/1988 (actualizado a agosto 2014)
- Memorando de Secretaría Técnica de la F.A.C.P.C.E. N° A-38: Obligatoriedad de informar en el informe del auditor si los estados contables surgen de registros contables llevados en sus aspectos formales de legal forma. Bs. As. 13/10/1998 (actualizado a agosto 2014)
- Informe N° 3 C.E.C.yT.- Área Judicial y Societaria - Contenido y Estructura de los dictámenes periciales contables. Disposiciones normativas relacionadas. 2002 Dr. Quintino Pierino Dell'Elce.
- Trabajo: Dictamen profesional sobre los registros contables. Algunos aspectos importantes que se sugieren tener en especial consideración al momento de ordenar la prueba pericial contable de parte de los magistrados judiciales. XXXII Simposio Nacional de Profesores de Práctica Profesional. Universidad Nacional de Santiago del Estero. Termas de Río Hondo, 23 y 24 de septiembre de 2010. Dr. Quintino Pierino Dell'Elce
- Ponencia: Reflexiones de jóvenes peritos. XVIII Jornada Nacional de Jóvenes Profesionales de ciencias económicas: "Buscando respuestas a los nuevos desafíos de nuestra realidad" Corrientes, 26, 27 y 28 de septiembre de 2013. Cdores. Gastón Cabral y Anahí Agustini.
- Resolución 204/2000 - Código de ética unificado F.A.C.P.C.E.
- Nedel, O. "Manual pericial: la actuación del contador público en la justicia". 1991

## **7.-NOTAS:**

1: DELL'ELCE, Q. "Algunos aspectos importantes a tener en consideración previo a ordenar un estudio pericial contable"; trabajo presentado ante las XX Jornadas de Actuación Judicial organizadas por el CGCECF y en las X Jornadas de Investigación y Reflexión en Cátedra, FCE – UBA. 2008. Pág 12.-

2: CABRAL, G. Ponencia: "Reflexiones de jóvenes peritos". XVIII Jornada Nacional de Jóvenes Profesionales de Ciencias Económicas FACPCE. 2013. Pág. 6.-

3: DELL'ELCE. Q. "Informe N° 3 C.E.C.yT.- Área Judicial y Societaria - Contenido y Estructura de los dictámenes periciales contables. Disposiciones normativas relacionadas. 2002. Pág. 19.-

4: DELL'ELCE. Q. "Informe N° 3 C.E.C.yT.- Área Judicial y Societaria - Contenido y Estructura de los dictámenes periciales contables. Disposiciones normativas relacionadas. 2002. Pág. 5-

5: CABRAL, G. Ponencia: "Reflexiones de jóvenes peritos". XVIII Jornada Nacional de Jóvenes Profesionales de Ciencias Económicas FACPCE. 2013. Pág. 6.-

6: DELL'ELCE, Q. "Algunos aspectos importantes a tener en consideración previo a ordenar un estudio pericial contable"; trabajo presentado ante las XX Jornadas de Actuación Judicial organizadas por el CGCECF y en las X Jornadas de Investigación y Reflexión en Cátedra, FCE – UBA. 2008. Pág. 9.-

7: F.A.C.P.C.E. Memorando de Secretaria Técnica N° C-3: "Validez técnica y legal de Estados Contables que no surgen de libros rubricados. actualizado 2014. Pág. 1

8: CABRAL, G. Ponencia: "Reflexiones de jóvenes peritos". XVIII Jornada Nacional de Jóvenes Profesionales de Ciencias Económicas FACPCE. 2013. Pág. 7.-

9: CABRAL, G. Ponencia: "Reflexiones de jóvenes peritos". XVIII Jornada Nacional de Jóvenes Profesionales de Ciencias Económicas FACPCE. 2013. Pág. 10.-

## **8.-ANEXOS:**

### **8.1.-Anexo 1: Modelo de Informe**

#### INFORME DEL PERITO

SR./A. JUEZ:

Apellido y Nombre, en mi carácter de Contador Público Independiente, designado perito contador en autos caratulados "... Expte. N°... que tramitan ante el Juzgado ..... a cargo del Sr. Juez ..... a VS. respetuosamente me presento y DIGO:

I.-OBJETO: Que vengo a presentar informe pericial contable encomendado en autos a tenor de lo que seguidamente se expondrá.

II.-RESPONSABILIDAD DE LOS EMISORES DE LA INFORMACIÓN CONTABLE Y DEL PERITO CONTADOR: La documentación e información contable puesta a disposición es responsabilidad de los emisores de la misma. Por ello, asumo que la documentación proporcionada es legítima, libre de fraudes y otros actos ilegales considerando su apariencia y estructura formal. Mi responsabilidad consiste en la emisión del presente informe pericial, basado en mi tarea profesional, que se detalla en el párrafo siguiente, para cumplir con el encargo de VS.

III.-TAREA PROFESIONAL: Mi tarea profesional fue desarrollada de conformidad con las normas sobre independencia y de auditoría vigente establecidas en la Resolución Técnica N° ..... de la Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas aplicables a las pericias contables, conforme ha sido aprobada por el C.P.C.E. (provincia), y consistió en la aplicación de ciertos procedimientos necesarios para evacuar los puntos periciales.

La realización de una pericia contable incluye examinar, sobre bases selectivas, los elementos de juicio que respalden las afirmaciones realizadas en el proceso, a fin de alcanzar la realidad de los hechos.

La normativa profesional requiere el cumplimiento de los requerimientos éticos establecidos en el Código de Ética vigente en la jurisdicción de dicho Consejo, así

como que planifique y ejecute mi tarea de forma tal que me permita emitir el presente informe.

Los procedimientos realizados consistieron en:

a. Cotejar....

b. Recalcular ...

c. [Cada profesional definirá las tareas que considera necesarias realizar para emitir su dictamen y aquellas que por su relevancia considere conveniente mencionar en su informe]

Documentación exhibida:

- Libro Diario
- Libro de Inventarios y Balances
- Registro laboral Art. 52 LCT
- Declaraciones Juradas de Impuestos (AFIP, ...)
- Recibos de sueldos (periodos... desde... hasta)
- Otros (detallar)

IV.-DICTAMEN: Considero que mi trabajo me brinda una base razonable para fundar mi informe, en consecuencia, procedo a contestar los puntos periciales.

Punto 1º: Si lo libros son llevados en legal forma.

Respuesta:

En cuanto a las formalidades, los registros (cumplen / no cumplen) con las formalidades establecidas en el Código Civil y Comercial.

Salvo elevado criterio de V.S., en mi opinión, los libros (son / no son) llevados en legal forma.

En cuanto a la validez técnica de la información asentada en los libros, informo que los Estados Contables han sido dictaminados por el auditor externo... quien emitió su informe de fecha.... de acuerdo a las normas de auditoría vigentes, (sin observaciones / con observaciones).

Por lo expuesto, en mi opinión, la información contable objeto (resulta / no resulta) técnicamente confiable.

Punto 2º:

Respuesta:

....

....

Es todo cuanto tengo para informar a VS.

V.-ELEMENTOS ADICIONALES: (de corresponder)

VI.-PETITORIO: Por lo expuesto, pido:



- 1.-Se tenga por presentado el informe pericial contable
- 2.-Se ponga a observación de partes
- 3.-Se regulen los honorarios conforme la ley de aranceles vigente.
- 4.-Se me notifique por cédula

Proveer de conformidad. Será Justicia

.....Firma y sello del Perito

Observación: El informe debe tener la firma certificada por Consejo Profesional y presentarse con las formalidades (tamaño de hoja, color de tinta, tipo de letra, etc.) que establezca cada Código Procesal provincial. En original para el expediente y copia para el profesional. Además de acompañar las copias necesarias para el traslado a las partes, terceros citados y atendiendo a la reglamentación de cada Consejo en lo relativo al archivo institucional.

## 8.2.-Anexo 2: Modelo de Acta

ACTA PERICIAL:

En el domicilio de ....., sito en Avda. 09 de julio N° 451 de la ciudad de....., Provincia de....., a los ..... días del mes de ..... del año ..... y siendo las ..... horas, se da comienzo a la Pericia Contable encomendada por V.S. en autos caratulados: “.....” Expte. ...., que tramita por ante el Juzgado ....., sito en ....., de la ciudad de....., a cargo del Sr. Juez.....; COMPARECEN a este acto, y declaran hacerlo, por la parte ACTORA:.....; por la parte DEMANDADA: .....; y por la TERCERA citada.....conforme documento nacional de identidad que tengo a la vista, todo ante mí, Perito Contador, doy fe. Impuestas las partes del mandato de V.S., exhiben la siguiente documentación:.....

Los comparecientes declaran que no existen irregularidades ni actos ilegales en la documentación proporcionada y que la misma ha sido preparada sin omitir ni falsear ningún dato. Se deja constancia que todos los elementos y documentación detallada precedentemente son devueltos en este acto, y recibida de conformidad por quien la exhibió. Siendo las.....hs., se da por finalizado el acto. Leo, se ratifica y se firma ante mí, Perito Contador. DOY FE.-

Firmas de los presentes:

.....Firma y sello del Perito