

LA TAREA PERICIAL EN COMPARACION CON LA AUDITORIA CONTABLE

Dictámenes, informes e investigación
Análisis conceptual y comparativo.

Autor: Oscar Fernández –

E-Mail: oferandez2009@gmail.com

DIFERENCIACION ENTRE AUDITORIAS Y PERITAJES EN EL CAMPO DE LA DISCIPLINA CONTABLE.

1) INTRODUCCION

Se ha hablado en muchas oportunidades, y se ha escrito bastante, acerca de las características que reviste el trabajo del auditor contable. Posiblemente no haya sido así con los conceptos que rodean el trabajo de los peritos contadores.

Es posible encontrar que para algunas personas ambas actividades parecen tratarse de labores similares y que por lo tanto ni siquiera sería preciso hacer el esfuerzo de intentar encontrar las particularidades de una y otra en el campo de la labor profesional.

El objetivo del presente trabajo es el de probar que los conceptos de “peritaje” y de “auditoria”, en términos contables, no resultan equivalentes y por lo tanto no pueden ser considerados como sinónimos.

Cuando en este trabajo hago referencia a “auditoría”, me refiero a la auditoría de los estados contables. Es decir, a lo que en términos contables se denomina “auditoría externa”. Si bien existen otras formas o tipos de auditoría contable, he considerado de utilidad tomar exclusivamente la mencionada en virtud de que es la única que cuenta con regulaciones profesionales en cuanto a su desarrollo. Por otra parte, es el tipo de auditoría a la que normalmente se refieren los actores económicos y la que mayor difusión tiene en el ámbito popular. El resto de las auditorías son vistas en general como procesos de control, más o menos específicos, aún cuando correctamente lleven la denominación de auditorías. Tal es el caso de las auditorías de gestión o de las auditorías internas por ejemplo.

Cuando se hace referencia al concepto de peritajes se toma en consideración fundamentalmente los comprendidos en los términos del Código Procesal Penal. Sin perjuicio de ello, y salvo diferencias específicas previstas para éstos últimos, los conceptos resultan aplicables a los peritajes en general.

Más adelante haré una breve descripción de los diferentes tipos de peritajes contables lo que facilitará la comprensión de los alcances de cada una de ellos.

Bastaría mencionar en orden a comenzar a razonar la idea expuesta en el título, que una de las características que mueven a pensar en la existencia de una diferenciación puede derivarse de que en ciertos casos se realizan auditorías sobre peritajes, y en otros, más frecuentes aún, peritajes sobre auditorías..

2) PUNTOS DE ENCUENTRO ENTRE AUDITORIAS Y PERITAJES

Es cierto también que se pueden detectar temas comunes, donde ambas actividades comparten esfuerzos, formas y elementos de trabajo. Sin embargo tales coincidencias no constituyen por sí solas un conjunto de suficiente valor que lleve a poner en un plano de comparabilidad o equivalencia a las auditorías y a los peritajes contables.

Entre los aspectos que ambas funciones contables comparten es posible mencionar por lo menos los siguientes:

- a) Se requiere para su realización la figura de un Contador Público matriculado profesionalmente.
- b) Es preciso que el profesional se encuentre en condiciones de aplicar su criterio en forma independiente, o sea, libre de presiones que lo condicionen.
- c) La tarea se desarrolla fundamentalmente sobre elementos que forman parte de los registros y/o la documentación contable, comercial y/o societaria de la empresa
- d) El fruto de la labor profesional está constituido por un informe elaborado por escrito y firmado por el propio profesional.
- e) El Contador Público que firma un informe, de auditoría o pericial, asume la responsabilidad legal y profesional por las consecuencias que surjan a partir de los dichos de su informe, cuando éste no fue elaborado correctamente.
- f) Los informes contables, de auditoría o periciales, tienen por objetivo aportar datos valiosos a terceros que tienen la necesidad de tomar decisiones en relación con el/los temas a los cuales se refieren tales informes.

3) AUDITORIA

3.1) Elementos de la auditoria

Cuando se habla de una función de auditoría podemos establecer la existencia de varios elementos que concurren a su realización.

Cada uno de ellos forma parte inherente del sistema de auditoría y resulta imprescindible su existencia.

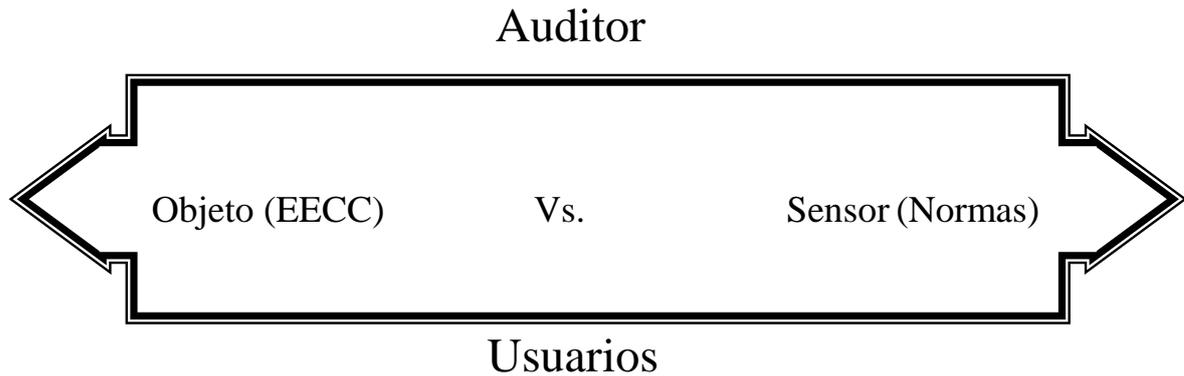
Estos elementos son:

SUJETO	Auditor.
---------------	----------

OBJETO	Sistema a examinar
---------------	--------------------

SENSOR	Normas contra las cuales cotejar la actividad o información del objeto
---------------	--

USUARIOS	Interesados en los resultados de la auditoria
-----------------	---



3.2) Tipos de auditoría

Como había anticipado, veremos ahora un apretado resumen de los diferentes tipos de auditorías que podemos identificar. Cada uno de los grupos se presenta en función de una clasificación específica. Las clasificaciones a enunciar son:

- a. Según el sujeto
- b. Según el objeto
- c. Según el sensor
- d. Según el grado de independencia del auditor
- e. Según la extensión de la tarea

Los tipos de auditoría que comprende cada uno de los grupos son los siguientes:

a) Según el sujeto

- Auditorías Internas. Se trata de las que se realizan habitualmente con personal propio del ente. No se requiere que el sujeto sea un Contador Público. En el caso que el sujeto sea un Contador Público, y no forme del personal propio del ente, no se requiere que demuestre independencia de criterio. AUDITORIAS DE GESTION, DE PROCESOS, DE FRAUDES.
- Auditorías Externas. Se trata de las que se realizan contratando a profesionales o estudios de profesionales externos. En algunos casos deben estar a cargo de un Contador Público. Sólo en este último caso es preciso que exista independencia de criterio de parte del profesional. AUDITORIAS DE ESTADOS CONTABLES, DE GESTION DE PROCESOS, DE FRAUDES, DUE DILLIGENCE

b) Según el objeto

- Auditorías de Estados Contables. Trabaja sobre los estados contables del ente y su sistema de contabilidad, lo que incluye especialmente los registros contables y los comprobantes respaldatorios
- Auditorías de Procesos (Circuitos administrativos). Su labor se desarrolla sobre los pasos que siguen los elementos del patrimonio en

su tránsito operativo, y los comprobantes que circulan dentro del ente y en relación con el entorno.

- Auditorías de Gestión (Economía y eficiencia). Se trata del análisis de la funciones del ente en relación con las metas y objetivos propuestos. Utilizará los estados contables, el sistema de contabilidad y cualquier otra información interna o externa.
- Auditorías de Fraudes (Corrupción). Se trata del análisis de las debilidades de los sistemas de control para lograr su mejoramiento y prevenir la existencia de maniobras corruptas que afecten al ente. Trabaja sobre todos los aspectos de la organización
- Due Dilligence. Proceso tendiente a comprobar el grado de riesgo que implica un negocio al momento de pretender adquirirlo en forma parcial o total.

c) Según el sensor

- Auditorías basadas en normas de organismos profesionales. Cuando los Consejos Profesionales de Ciencias Económicas han emitido normas de actuación profesional de uso obligatorio para los profesionales. AUDITORIA DE ESTADOS CONTABLES.
- Auditorías basadas en normas de las propias organizaciones. Cuando existen normas internas de los entes que regulan procesos técnicos o las acciones de las personas. AUDITORIAS DE PROCESOS. AUDITORIAS DE GESTION
- Auditorías basadas en criterios profesionales. Cuando el análisis queda librado exclusivamente a los conocimientos, la experiencia y el criterio del profesional. AUDITORIAS DE FRAUDES. DUE DILLIGENCE

d) Según el grado de independencia del sujeto auditor

- Auditorías que requieren independencia de criterio de parte del profesional que la realiza. AUDITORIA DE ESTADOS CONTABLES
- Auditorías que no requieren de las condiciones de independencia de criterio. AUDITORIAS DE GESTION. AUDITORIA DE PROCESOS. AUDITORIAS DE FRAUDES. DUE DILLIGENCE

e) Según la extensión de la tarea

- Auditorías que se refieren a un conjunto completo de elementos. AUDITORIAS INTEGRALES
- Auditorías que se refieren a aspectos parciales, en cuanto a los elementos, en cuanto al tiempo involucrado o en cuanto a los procedimientos a aplicar. AUDITORIA PARCIALES. AUDITORIAS DE REVISION LIMITADA.

De todas las opciones presentadas, la que resultaría de mayor interés a la hora de realizar una comparación con el proceso pericial es la que aparece como 3) a). Ello es así por cuanto se trata de la única situación donde se cuenta en la actualidad con normas de actuación emitidas por organismos profesionales, y en algunos casos receptadas por organismos de superintendencia y control.

En el resto de las circunstancias, las modalidades laborales y los criterios a adoptar se encuentran sujetos a las decisiones de los profesionales involucrados y los entes que solicitan las tareas.

3.3) Las Certificaciones contables.

Un tipo especial de trabajo contable es el que se conoce como “**certificación**”. En estos casos el profesional cumple con la función de establecer la existencia de un hecho fáctico, de características simples y que resulta evidente a partir de los elementos que tiene a su alcance.

Las certificaciones dan fé de una situación, tal cual hace un escribano cuando certifica una fotocopia o una firma.

Una diferencia sustancial entre un Informe de Auditoría y una Certificación Contable es que el primero requiere contar con una opinión del Contador Público, mientras que en el segundo caso no existe opinión alguna de parte del profesional contable.

Por ejemplo, una auditoria de estados contables puede referirse al conjunto de los sucesos acontecidos a lo largo de un ejercicio contable y contenidos en un estado contable o balance de ejercicio, incluyendo la previsión de posibles consecuencias futuras.

En cambio una certificación puede comprender el detalle de los sueldos percibidos por una persona, las facturas emitidas por un ente en un período determinado, o la determinación de los folios de un libro donde se encuentra registrado uno o varios movimientos contables. Cuando la certificación se refiere a los estados contables de un ente se denomina “Certificación literal”



O sea que:

INFORME DE AUDITORIA:

- a) El Contador **opina** sobre un conjunto de elementos que debió **analizar** previamente
- b) Por lo tanto puede afirmarse que al resultado de un proceso que culmina con una opinión lo denominamos un **juicio razonable**

CERTIFICACION CONTABLE:

- a) El Contador **no opina**. Da fé de la existencia de un hecho
- b) En este caso la información resulta **exacta** en relación con los elementos tomados en consideración

Por último, no es menos importante mencionar que en un informe de auditoría sobre estados contables, modalidad que ya hemos mencionado como la única susceptible de comparación en términos del presente trabajo, **contiene una sola opinión**. Es decir, un único dictamen, donde se expresa si los estados contables auditados reflejan razonablemente o no la situación patrimonial, económica y financiera de un ente, según las normas contables vigentes.

4) PERITAJES

4.1) Definiciones de los términos relativos a las tareas periciales

Los peritajes contables, a diferencia de las auditorías, se aglutinan en un único conjunto y no aparecen divisiones ni en la bibliografía sobre el tema ni en la práctica profesional.

Las divisiones por fuero, por complejidad, o por otras razones, no modifican la concepción original de la actividad pericial y no constituyen categorías autónomas que permitan la creación de variantes con capacidad de diferenciación en cuando a dicha concepción.

Con el propósito de identificar más claramente los conceptos involucrados, se muestran a continuación las definiciones que aporta el Diccionario de la Real Academia Española sobre el particular.

Pericia (Del lat. *peritía*).

1. f. Sabiduría, práctica, experiencia y habilidad en una ciencia o arte.

Peritaje.

1. m. peritación.
2. m. Estudios o carrera de perito.

Peritación.

1. f. Trabajo o estudio que hace un perito.

Perito, ta (Del lat. *perītus*).

1. adj. Entendido, experimentado, hábil, práctico en una ciencia o arte. **U. t. c. s.**
2. m. y f. ingeniero técnico.
MORF. **U. t. la forma en m. para designar el f. Asunción es perito.**
3. m. y f. **Der.** Persona que, poseyendo determinados conocimientos científicos, artísticos, técnicos o prácticos, informa, bajo juramento, al juzgador sobre puntos litigiosos en cuanto se relacionan con su especial saber o experiencia.
MORF. **U. t. la forma en m. para designar el f. Ana es perito.**

Pericial (De *pericia*).

1. **adj.** Pertenciente o relativo al perito. *Juicio, tasación pericial.*
2. **m.** Funcionario del cuerpo de aduanas.

De la lectura de las definiciones precedentes puede deducirse que los tres elementos susceptibles inicialmente de definición en el ámbito de la labor pericial se resumen de la siguiente forma:

La **persona** que se aboca a la tarea o sea el **PERITO/A**

La **capacidad** que esa persona debe poseer, o sea, la **PERICIA**

El **trabajo** que la persona debe desarrollar, o sea, el **PERITAJE, o la PERITACION**

Resta todavía un elemento más por incluir. Se trata del **producto del trabajo** realizado por el perito.

El resultado de la tarea suele denominarse incorrectamente “pericia” o “pericia contable” en el caso particular de tratarse de cuestiones relativas a esa disciplina.

Sin embargo, como podemos apreciar de las definiciones precedentes, la “pericia” es una condición personal del profesional contable y no un elemento resultante de su tarea.

Es así, que el modo correcto de tratar la obra de un perito debe ser bajo la denominación de “informe” o “informe pericial”. En efecto, el perito/a vuelca el resultado de su tarea en un documento donde informa de todo lo actuado y de las conclusiones obtenidas.

Es interesante en este tema mencionar el último párrafo del artículo 263 del Código Procesan Penal de la Nación, el cual dice: “*El juez valorará la pericia de acuerdo con las reglas de la sana crítica*”. Tal afirmación parece implicar que lo que juez habrá de tomar en cuenta es la capacidad del profesional para realizar su labor y no el producto final de su trabajo, es decir, el dictamen pericial incluido en el informe que tal profesional presenta.

4.2) Distinción entre informe y dictamen

En algunos casos se ha planteado la posibilidad de utilizar el término dictamen para hacer referencia al instrumento por el cual el perito/a comunica el resultado de la actividad pericial.

En el mismo sentido, algunas décadas atrás, antes de la emisión de la Resolución Técnica Nro. 3 por parte de la Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas, (1978) resultaba común que se utilizara la denominación “Dictamen del Auditor” para hacer referencia al escrito donde un Contador Público manifiesta su opinión sobre la razonabilidad de un juego de estados contables.

Sin embargo, desde la sanción de la mencionada norma, hace ya más de tres décadas, el documento contable que se emite como fruto del trabajo de auditor se denomina

“Informe del auditor”. Según las características del mismo puede ser un “Informe Extenso”, un “Informe Breve” o un “Informe Especial”

La diferencia es muy clara. Un “dictamen” es una opinión, un juicio de valor emitido, en este caso, por un profesional. Un “informe” puede incluir un dictamen, pero también se puede integrar con un conjunto de afirmaciones, que sirven como aclaraciones o datos de interés para el usuario y complementan el dictamen estableciendo parámetros que permiten la delimitación del ámbito de la opinión y su mejor evaluación por parte del usuario.

Por ejemplo en el caso del Informe del Auditor, éste se manifiesta sobre la denominación del ente que ha sido auditado, los elementos que han sido sometidos al proceso de auditoría, las tareas de auditoría que ha realizado, las normas que ha tomado en consideración, los problemas que ha tenido en el curso de su trabajo y otras consideraciones derivadas de exigencias legales, que nada tienen que ver con el fondo o la esencia de una opinión profesional. Solamente un párrafo del informe, aquél donde el contador vuelca su opinión, es considerado el “dictamen”.

Vale recordar aquí que ya hemos hecho referencia con anterioridad a la diferencia de los Informes con las Certificaciones contables, estableciendo que éstas últimas carecen de opinión profesional y solamente incorporan descripciones de hechos.

En el caso del Código Procesal Penal se presentan ambos términos a veces como sinónimos, por ejemplo cuando en el art. 262 manifiesta “...y si estuvieran de acuerdo redactarán su informe en común. En caso contrario, harán por separado sus respectivos dictámenes”.

En otros casos, como por ejemplo el art. 263 del mismo Código pone ambos términos en diferente estadio ya que menciona que “...el dictamen pericial podrá expedirse por informe escrito o hacerse constar en acta”. Es decir que confirma que una cosa es el dictamen (en nuestro entendimiento, la opinión) y otra el lugar donde se insertará, en este caso un informe. En este artículo concuerda plenamente con la opinión vertida en este artículo en párrafos precedentes con respecto a la relación entre dictamen e informe.

Ese mismo art. 263 menciona también un conjunto de elementos que debería comprender, en cuanto fuera posible el dictamen pericial. Dice “*El dictamen pericial..... comprenderá en cuanto fuere posible: 1º) La descripción de las personas, lugares, cosas o hechos examinados en las condiciones en que hubiesen sido hallados. 2º) Una relación detallada de todas las operaciones practicadas y sus resultados. 3º) Las conclusiones que formulen los peritos conforme a los principios de su ciencia, arte o técnica. 4º) Lugar y fecha en que se practicaron las operaciones.*” Aquí vuelve a mezclar los conceptos al atribuir al dictamen la capacidad de incorporar datos adicionales, los que no son parte del juicio crítico sino de las informaciones adicionales que forman parte del informe.

4.3.) El informe pericial

En el caso de un trabajo pericial, el documento que produce el perito/a contiene tanto afirmaciones como opiniones.

El perito/a incluye datos sobre la causa, los elementos que ha podido constatar, la forma en que ha trabajado, las reuniones que ha mantenido, las personas que han intervenido, el tiempo que le ha insumido, las dificultades que se presentaron y otras cuestiones que no suponen la emisión de opinión alguna. Se trata simplemente de datos que permiten facilitar la mejor comprensión del ámbito y las circunstancias de realización del trabajo pericial.

Luego, el perito/a, responde cada una de las preguntas o cuestiones que le fueron consultadas por la autoridad correspondiente. Y deberíamos preguntarnos aquí, ¿sus respuestas son opiniones que implican **dictaminar** sobre cada cuestión?

La respuesta nos presenta dos situaciones a considerar.

En algunos casos las cuestiones a resolver implican meras constataciones. Por ejemplo cuando se pide que al perito que verifique si un hecho sucedió en una fecha determinada o si se encuentra registrado en un libro en particular. O cuando se le consulta si una empresa cuenta con un libro contable o societario. También cuando se le pide que convierta una cifra en moneda extranjera a su valor en moneda local. Lo mismo sucede cuando la tarea implica establecer si se encuentran entre la documentación obrante en una causa los comprobantes de las erogaciones realizadas por una persona o una empresa en un período de tiempo.

En otros casos, lo que se requiere del perito, es que elabore una opinión en base a su capacidad profesional. Por ejemplo cuando le piden que verifique la razonabilidad de una liquidación impositiva efectuada por la AFIP. O cuando le solicitan que determine si resulta correcta la utilización de cierto criterio contable para un hecho en particular o un conjunto de hechos.

De tal manera, en el informe que produce el perito/a, encontraremos:

- a) Afirmaciones generales que muestran situaciones relacionadas con el desarrollo de la tarea profesional
- b) Afirmaciones que dan respuesta a puntos de pericia que solicitan meras constataciones de temas de su incumbencia profesional
- c) Opiniones profesionales que dan respuesta a puntos de pericia que requieren de los conocimientos técnicos del profesional. Estos serían los dictámenes propiamente dichos.

Por lo tanto, debería concluirse en que el título de la obra pericial debería ser “informe” y no “dictamen”.

En primer lugar porque el documento que se produce es un informe que incluye tanto afirmaciones como opiniones, siendo éstas últimas exclusivamente las que revisten el carácter de dictámenes.

En segundo lugar por no se trata de una sola opinión como en el caso de un informe de auditoría, sino que el informe pericial puede componerse de varias opiniones simultáneamente, tantas como puntos sujetos a opinión contenga la solicitud realizada por el ordenante. Por tal motivo, en estos casos no sería tampoco correcto hablar “del dictamen”, sino “de los dictámenes” emitidos por el perito, y volcados en su informe. Téngase aquí presente que el texto de los cuestionarios periciales contiene en casi todos los casos un conjunto de puntos a analizar, los que no tienen una relación absoluta y definida entre unos y otros, y no requieren de una conclusión final conjunta. Es así que el perito opinará sobre cada punto en forma independiente siguiendo estrictamente la forma en que el cuestionario pertinente ha sido elaborado.

En el sentido correcto, teniendo en cuenta la opinión aquí vertida sobre el tema, el Decreto-Ley 1285/58 (Organización de la Justicia Nacional) menciona en su Art.56 “*Son obligaciones de los cuerpos técnicos y de los peritos....c) producir informes periciales*”

5) DIFERENCIAS ENTRE AUDITORIAS Y PERITAJES

Ya hemos visto algunos de los elementos que resultan comunes a las actividades de auditoría y periciales.

También hemos definido con cierta precisión las características de ambos trabajos profesionales.

Ahora nos ocuparemos de cuáles son los principales puntos donde la comparación entre la auditoría contable y el trabajo pericial contable encuentran sus principales diferencias.

a) Diferencias en cuanto a las normas aplicables

El trabajo del auditor se encuentra bastante estandarizado cuando se trata del tipo más común y difundido de auditoría, o sea la que se realiza sobre los Estados Contables de una compañía u organización. Para ello se cuenta en Argentina actualmente con la Resolución Técnica Nro.7 emitida por la Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas. La misma prevé los pasos fundamentales que debe considerar un auditor durante el curso de su tarea profesional para que pueda formar la opinión que luego quedará plasmada en el informe final

El trabajo del perito contador no se encuentra regulado por norma alguna que identifique las tareas mínimas a realizar en cada caso, ni la forma en que debe evaluar las acciones a tomar para cada situación que se le presenta. Los casos en que se hace referencia a la labor del perito tienen por objeto enunciar cuestiones de orden general. Ello sucede en el Art.261 del CPPN se expresa que “*Tanto el juez como los peritos procurarán que las cosas a examinar sean en lo posible conservadas, de modo que la pericia pueda repetirse*”.

Al similar sucede cuando en el Art. 262 del CPPN menciona que “*Los peritos practicarán juntos el examen.....*”, o en la última parte del Art.263 del CPPN cuando enumera los elementos que comprenderá el dictamen pericial.

b) Diferencias en cuanto al objetivo perseguido

Las auditorías de estados contables persiguen el objetivo de probar que lo que la empresa incluyó en un estado contable está de acuerdo con lo que prevén las normas contables vigentes para la medición y exposición en tales informes.

Las auditorías internas están orientadas a probar si se cumplen rutinariamente las normas de funcionamiento previstas para la organización en pos de lograr el mayor control interno posible.

Las auditorías de gestión tienen por objetivo establecer si los administradores cumplen en forma habitual con las decisiones políticas adoptadas por los propietarios de los bienes administrados y si lo hacen eficientemente.

Una auditoría de fraudes encara su labor tratando de localizar posibles focos de debilidad en la organización que puedan ser utilizados por algunas personas para cometer ilícitos, contra la propia empresa o contra terceros.

Un Due Dilligence intenta determinar la razonabilidad de los compromisos reflejados en la información contable de una empresa, y los posibles riesgos asociados. Habitualmente esto último se realiza como parte de un proceso de conocimiento del ente en pos de realizar una transacción de la propiedad del mismo.

Los peritajes contables tienen por objetivo responder a las preguntas efectuadas en un cuestionario preparado especialmente para la oportunidad de cada caso en particular.

Como puede apreciarse, en las auditorías la cuestión a resolver está implícita en el tipo de auditoría, y se desarrolla siempre sobre la misma temática aplicada a diferentes entes o circunstancias. Existen procedimientos comunes que a los sumo se adaptan al tamaño del ente, la complejidad de su estructura y/o los riesgos asociados. En cambio en los peritajes contables las preguntas se formulan para cada situación individual. De tal modo, aún peritajes derivados de causas donde lo que se pretende probar son delitos semejantes, pueden comprender cuestionarios periciales absolutamente diferentes, lo que a su vez implicará una labor también diferente por parte del perito contador.

En síntesis, mientras que en las auditorías se conoce lo que se deberá hacer, y tan solo debe adaptarse a cada circunstancias, en los trabajos periciales se presenta una situación nueva y diferente en cada causa judicial que requiere de un informe pericial.

c) Diferencia en cuanto al sensor de comparación

En el caso de la auditoría nos encontramos frente a un único elemento de comparación que resulta motivo del contraste a realizar. Hablamos de las Normas Contables. Las de origen profesional y las que complementariamente exige el Estado y/o los Organismos de Control.

En el caso de los peritajes contables no hay un sensor para todos los casos, sino múltiples posibles sensores según el hecho a analizar (leyes, decretos, resoluciones de organismos públicos y privados, prácticas habituales en el mercado, antecedentes jurídicos, y otras fuentes de comparación).

En el ámbito pericial hay casos donde ni siquiera se requieren sensores, ya que la cuestión a resolver demanda únicamente la constatación de hechos que forman parte de la documentación a examinar. Ello sucede cuando se trata de situaciones que equivalen a las que en términos contables se incluirían dentro las que hemos denominado Certificaciones, o sea presentaciones profesionales sin opinión.

Esta situación ya fue descrita con anterioridad en el presente trabajo al mencionar que los informes periciales contienen no solamente dictámenes sino también simples afirmaciones.

d) Diferencias en cuanto al contenido del documento que se emite

La auditoría emite un informe que contiene una serie de datos que facilitan la comprensión del mismo y además la opinión del auditor, la que se denomina según ya manifestamos “dictamen”.

La pericia culmina con la emisión del llamado “informe pericial”, el que se nutre de respuestas específicas a preguntas concretas.

Pero, en parte de los casos, los informes periciales no presentan opinión alguna, sino que su informe abarca la presentación lisa y llana de los datos que surgen de la revisión efectuada, ordenados, organizados, comparados y presentados en forma tal que den respuesta a la inquietud del magistrado que solicita la pericia y lo guíe en su camino hacia la definición jurídica del tema. Estaríamos nuevamente frente al caso de las afirmaciones ya expuesto en el punto precedente.

Es decir, que mientras que los informes periciales siempre contienen una opinión, (limpia, con salvedades, o aún con abstención), los informes periciales pueden contener solamente datos que no implican una opinión profesional en los términos de un juicio técnico.

e) Diferencias en cuanto a la posibilidad de planificación

En el caso de las auditorías contables la planificación de la tarea a realizar es una condición obligatoria para el profesional de acuerdo con las normas que rigen su actividad en nuestro país. (Resolución Técnica Nro. 7 de la FACPCE)

Si bien para ello es necesario llegar a un razonable conocimiento del ente sobre el cual se va a realizar la auditoría, con el propósito de determinar los riesgos que se asumen, no es menor cierto que en muchos casos los procesos son altamente estandarizados y por lo tanto aplicables en forma general a todas las organizaciones que resulten aparentemente semejantes. Esto quiere significar que el proceso de planificación puede ser comenzado, y a veces producido en gran parte con apenas un conocimiento general de la situación que se plantea.

En el proceso pericial en cambio, cada uno de los casos presenta una problemática diferente, parte de cuestionarios disímiles y adjunta material para examinar también dispar. Por lo tanto, no existen posibilidades de una planificación sino hasta haber elaborado un conocimiento suficiente de la integridad de la causa, del cuestionario pericial y de la documentación aportada o susceptible de solicitar.

En términos prácticos, en los trabajos periciales no se registran precisamente procesos de planificación explícitos, ni los mismos son requeridos por normativa alguna. Existe normalmente una organización general del trabajo, que tiene por objetivo ordenar al perito en su actividad y que depende en forma absoluta del sistema que el profesional utilice al momento de acometer la actividad pericial. Además la misma puede o no explicitarse formalizarse, a diferencia del caso de la auditoría donde debe quedar expuesto el desarrollo de la planificación en los papeles de trabajo del profesional.

f) Diferencias en cuando al secreto profesional.

La auditoría puede compartirse con otros profesionales, pueden realizarse consultas técnicas a otros profesionales mencionando la situación y pueden derivarse tareas generales a otros, profesionales o incluso no profesionales, sin que ello implique problema alguno.

En el caso de la auditoría la norma legal a cumplir es la que consagra el secreto profesional. Sin embargo esta regla no se vulnera por el simple hecho de compartir el trabajo del auditor, o ampliar el grupo de colaboradores que participan de la tarea de auditoría.

El peritaje forense requiere el trabajo dentro del marco de absoluta reserva impuesto por la legislación procesal. El conocimiento de las cuestiones referidas a la prueba pericial queda reservado al propio perito/a y a los peritos/as de parte en el caso de la participación de éstos últimos. Fuera de ellos y salvo la autorización que la autoridad competente puede establecer para la presencia de letrados o imputados, el perito/a está obligado a realizar su tarea en forma personal.

Si bien hay casos donde por la magnitud del trabajo o por la obligación impuesta por la autoridad solicitante el peritaje requiere de más de un perito para un mismo caso.

los que intervienen son siempre peritos designados por el juez, y deben asumir las mismas limitaciones que si lo hicieran en forma individual.

g) Diferencias en cuanto al equipo profesional

La auditoria se lleva a cabo, en organizaciones medianas o grandes, mediante el trabajo de múltiples profesionales que interactúan y comparten el conocimiento mutuo sobre el ente. En este caso, el grupo de auditores pertenece a un mismo estudio profesional y mantienen mutuamente relaciones de dependencia técnica. (Socios, Gerentes, Auditores Senior, Auditores Junior), por lo que existirá un único informe de auditoría.

También se presentan auditorías realizadas por un único profesional y están referidas normalmente a núcleos económicos pequeños. Por la forma en que se encuentra organizada la profesión en nuestro país, y las prácticas comerciales que se han venido generando a lo largo del tiempo, este tipo de auditorías tienen bastante desarrollo en la Argentina.

La pericia se desarrolla, en muchos casos, sobre la base del trabajo de un único profesional. Resultan excepcionales las situaciones donde un magistrado requiere la presencia de más de un perito oficial para una misma actividad pericial.

La presencia de peritos de parte, si bien genera una actividad grupal (Art. 262 CPPN), no invalida la individualidad de cada uno de los participantes, quienes pueden incluso presentar informes periciales por separado según el mismo artículo recién citado.

h) Diferencia en cuanto a la independencia de criterio

Las auditorías requieren explícitamente que se cumpla con el requisito básico de la independencia de criterio de parte del profesional contable. Ello se encuentra explícitamente establecido en la Resolución Técnica Nro.7 antes mencionada.

En los peritajes contables también se podría desprender la misma condición a partir del texto del Art.256 del Código Procesal Penal de la Nación donde se hace referencia a las circunstancias en que correspondería la excusación o la recusación del perito/a.

Sin embargo, es habitual que se presente situaciones donde actúan como peritos de parte, integrados al colegio pericial, profesionales que tienen lazos directos con los involucrados en la causa. (contadores de los imputados o denunciados, asesores de esas personas, empleados en relación de dependencia de los denunciados o denunciados –Anses, AFIP, y otros). Estos casos vulneran el concepto de independencia de criterio a pesar de lo cual son admitidos sistemáticamente.

Con relación al tema de la independencia de criterio también existen diferencias en cuanto a lo que sucede en caso de no cumplir con tal requisito.

Mientras que cuando se trata de una auditoría el profesional asume el riesgo de ser sancionado por el tribunal de ética de la profesión, sin que ello derive en forma directa en la invalidez de la información que fue auditada o del informe profesional emitido.

En el caso de los peritajes el perito tiene la obligación de excusarse y las partes de recusarlo, haciendo que de tal modo deba abandonar el trabajo pericial.

i) Diferencia en cuanto a la intervención judicial

En el caso de una auditoría contable el trabajo queda a cargo del profesional o del estudio de profesionales que fue contratado para tal fin.

En el caso de los peritajes contables, el Art. 260 del CPPN determina que la pericia será dirigida por el Juez, pudiendo incluso el magistrado asistir a las operaciones

j) Diferencia en cuanto a la asignación de la tarea

En el caso de las auditorias el profesional es contratado por una persona física o jurídica, privada o pública, la cual le encarga un trabajo que le permita contar al ente con la información que necesita.

El profesional puede aceptar o no el trabajo ofrecido, y puede también poner condiciones para su realización y determinar el costo del mismo.

En el caso de los peritajes judiciales, El Art.258 del CPPN establece que *“El juez designará de oficio a un perito,....”*

El perito recibe una causa mediante un sistema de asignaciones, normalmente por algún método de sorteo, y tiene obligación de aceptarla y desempeñar fielmente su tarea (Art. 257 CPPN). La única forma de excluirse de la labor es a través de un proceso de excusación como el contemplado en el Art. 256 del CPPN, pero para ello deben darse las circunstancias fácticas previstas para el caso de la excusación de los jueces.

k) Diferencia en cuanto a los temas involucrados

En el trabajo de auditoria de estados contables, la temática es de características similares para todos los casos. Siempre están presentes los estados contables del ente que será objeto de análisis, y siempre la labor consistirá en verificar el cumplimiento razonable de las normas contables, que son básicamente similares para la mayoría de las organizaciones.

Las cuestiones específicas previstas en las normas contables para ser utilizadas en cierto tipo de empresas o entidades no implica un cambio temático sino simples adaptaciones a un mismo concepto.

Por el contrario, los peritajes contables abordan múltiples temas relacionados con normas contables, impositivas, societarias, laborales, cambiarias, financieras y de cualquier otro orden que se encuentren relacionadas con la determinación de hechos económicos o financieros susceptibles de constituir pruebas según la opinión de jueces y fiscales.

6) INVESTIGACION

He dejado para el final la inclusión del término “investigar” o “investigación”. Lo he hecho el propósito de no contaminar el desarrollo de los conceptos previos, ya que la idea de investigar subyace sobre muchas de las actividades profesionales.

La Real Academia Española define el término del siguiente modo:

Investigar (Del lat. *investigāre*).

1. tr. Hacer diligencias para descubrir algo.
2. tr. Realizar actividades intelectuales y experimentales de modo sistemático con el propósito de aumentar los conocimientos sobre una determinada materia.
3. tr. Aclarar la conducta de ciertas personas sospechosas de actuar ilegalmente. *Se investigó a dos comisarios de Policía.*

Y si nos referimos especialmente a la primera acepción, vemos que menciona “descubrir”. Nuevamente recurrimos a la definición del término y podemos apreciar que tiene varias alternativas, entre las que sobresalen las siguientes:

Descubrir (Del lat. *discooperīre*).

1. tr. Manifestar, hacer patente.
2. tr. Destapar lo que está tapado o cubierto.
3. tr. Hallar lo que estaba ignorado o escondido, principalmente tierras o mares desconocidos.
4. tr. Registrar o alcanzar a ver.
5. tr. Venir en conocimiento de algo que se ignoraba.

Investigar supone entonces, primordialmente, perseguir la posibilidad de realizar un descubrimiento.

¿Podríamos incluir el término investigar dentro del campo pericial? Entiendo que es perfectamente válido el uso del término en este campo, ya que la tarea de un peritaje contable supone poner al descubierto elementos que por las características de los hechos resultan difíciles de advertir o simplemente se encuentran escondidos a través de diversa documentación y registros.

No debe descartarse sin embargo que se presentan algunos casos de peritajes para los cuales no parece correcto utilizar el término investigación. Ya he señalado con anterioridad la situación en la cual se requiere la conversión de una moneda extranjera a valores de moneda local. Es difícil que se pueda asociar tal tarea con una labor de investigación y todo indica que se trata en realidad de una simple operación. Lo mismo sucede con otras labores periciales destinadas a ordenar, medir o relevar documentación que ya se encuentra a la vista y por lo que el informe pericial no implicará descubrimiento alguno.

Sin embargo, en muchos casos, se requiere que el perito/a analice los hechos para llegar a determinar, en base a los conocimientos de la profesión contable, cuál es la verdadera forma o sustancia de un hecho económico, financiero o patrimonial y en tales situaciones será razonable recurrir al término investigación, siempre acotado al campo contable.

A los efectos de no producir confusiones sobre el tema, debería especificarse el alcance de la presunta actividad de investigación que se abarca la tarea pericial, tema que excede el marco pretendido del presente trabajo.

7) CONCLUSION

A partir de la conceptualización de los términos “auditoría” y “peritajes” se puede apreciar que si bien ambos coinciden en algunos elementos formales o procedimentales, existen conjunto muy importante de diferencias entre ellos.

El conjunto de las disparidades permite afirmar que se trata de dos funciones distintas, cada una con bases, objetivos y procedimientos propios. Posiblemente la correlación que suele hacerse, a mi entender incorrectamente, entre uno y otro concepto, está basada fundamentalmente en que en los dos casos se trabaja sobre un material que consiste en documentación y registros contables referentes al patrimonio, la economía y las finanzas de los entes físicos o jurídicos.

A pesar de ello, no parece suficiente razón explicativa la de fundar la equivalencia en este caso sobre el objeto o e sujeto, cuando tanto el procedimiento como la conclusión poseen características diversas.

Se ha probado también que no es correcto asumir que los términos “dictamen” e “informe” resulten equivalentes, y que cada uno debe ser utilizado en la ocasión que corresponda. Dictamen para hablar de la opinión profesional e informe para referirse el documento que permite la comunicación de la opinión y otras informaciones de utilidad.

Por último se ha hecho un breve comentario tendiente a circunscribir el significado de la actividad de investigación reduciendo el concepto a la idea de investigación contable y dejando el tema abierto para un mayor desarrollo futuro.

BIBLIOGRAFIA

Código Procesal Penal de la Nación.

Decreto-Ley 1285/58

Popritkin, Alfredo Rubén y otros. Informe Nro.1 Area Trabajos Especiales.”Pautas Básicas de Actuación Judicial”. Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas. Diciembre 1989

Montanini, Gustavo. “Auditoría”. Editorial Errepar. Buenos Aires. 2009

Resolución Técnica Nro.3. Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas. “Normas de auditoría”

Resolución Técnica Nro.7. Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas. “Normas de auditoría”