
El dictamen pericial contable, medio de prueba y criterios de valoración*

Expert accounting opinion, evidentiary methods
and evaluation criteria

Néstor Raúl Caro Espitia**

Universidad Cooperativa de Colombia
nestor.Caro@ucc.edu.co

Ludivia Hernández Aros***

Universidad Cooperativa de Colombia
ludivia.hernandez@campusucc.edu.co

Laura Constanza Gallego Cossio****

Universidad Cooperativa de Colombia
laura.gallego@campusucc.edu.co

Mario Heimer Flórez Guzmán*****

Universidad Cooperativa de Colombia
Mario.Florez@campusucc.edu.co

RESUMEN

El presente artículo establece desde una perspectiva teórica, los deberes del contador público en cuanto al manejo contable y financiero de las organizaciones, y en su labor como perito; a su vez, la responsabilidad de emitir conceptos en las controversias técnico-contables; desde el punto de vista procesal como testigo técnico, debido a que percibe de manera especial los hechos económicos, y emite conceptos sustentados en evidencia que le sirven al juez para adoptar su decisión, previa contradicción y valoración. Bajo esta premisa, la investigación indagó sobre los criterios que influyen al momento de presentar el dictamen pericial, ante un juez o tribunal. Para ello se propone utilizar el método cualitativo, descriptivo, exploratorio y documental. Los resultados se obtuvieron a partir de la revisión bibliográfica, normativa, y del análisis

Fecha de recepción: 2 de septiembre de 2014

Fecha de aceptación: 10 de octubre de 2014

* Artículo de reflexión producto de investigación desarrollada al interior del Grupo PLANAUDI, adscrito al Centro de Investigaciones del programa de Contaduría Pública de la Universidad Cooperativa de Colombia, sede Ibagué, financiado el mismo por CONADI.

** Candidato a Doctor en Derecho y Magister en Derecho Penal y Criminología de la Universidad Libre, Especialista en Derecho Probatorio, Derecho Penal y Ciencias Forenses de la Universidad Católica, Especialista en Derecho Procesal Penal de la Universidad Cooperativa de Colombia. Conciliador en Derecho, y Arbitro de la Cámara de Comercio. Jefe del programa de Derecho de la Universidad Cooperativa de Colombia sede Ibagué.

*** Estudiante de maestría en Auditoría y Gestión Empresarial de la Universidad UNINI – Puerto Rico Especialista en Revisoría Fiscal y Control de Gestión de la Universidad Cooperativa de Colombia. Profesora Investigadora Facultad de Contaduría Pública Universidad Cooperativa de Colombia, Sede Ibagué, Colombia, Grupo de Investigación PLANAUDI.

**** Magister en Finanzas Corporativas de la universidad de Viña del Mar Chile, Especialista en Gestión Empresarial de la Universidad de Ibagué, Profesora Investigadora Facultad de Contaduría Pública Universidad Cooperativa de Colombia, Sede Ibagué, Colombia, Grupo de Investigación PLANAUDI.

***** Candidato a Doctor en ciencias de la educación de la International Atlanta University, Especialista en Física y Licenciado en Matemáticas y Física de la Universidad del Tolima, docente universitario en programas de pregrado y posgrado de la Universidad Cooperativa de Colombia y profesor de maestría en la Universidad Santiago de Cali, par académico de COLCIENCIAS, miembro del grupo de investigación PLANAUDI.

y síntesis de la información obtenida. Las conclusiones reflejan que el dictamen pericial constituye un instrumento fundamental para dirimir las controversias técnico-contables, razón por la cual, se exige una preparación exigente -con evidencia amplia y suficiente- que contenga los requisitos mínimos de existencia, validez y eficacia, aspectos que, desde el punto de vista probatorio, le darán solidez a su conocimiento.

Palabras clave: Contador público, prueba pericial, perito contable, medio probatorio.

ABSTRACT

This article sets out from a theoretical perspective, the duties of a public accountant regarding the accounting and financial management of organizations, and his work as an expert; in turn, the responsibility for giving opinions in accounting disputes of a technical nature; from the procedural point of view as a technical witness, due to the fact that he perceives economic facts in a special way, and gives opinions supported by evidence that assists the judge to make his decision following upon prior contradiction and evaluation. Under this premise, research inquired about the criteria that influence at that moment when the expert opinion before a judge or tribunal is submitted. Thus the use of the qualitative, descriptive, exploratory and documentary method is proposed. The results were obtained from the literature, rules and the analysis and synthesis of information reviewed. The findings show that expert opinion constitutes an essential instrument to settle technical accounting disputes thus demanding intense preparation, with wide and sufficient evidence containing the minimum requirements for existence, validity and effectiveness, aspects which from an evidentiary point of view, will strengthen the solidity of knowledge thereof.

Key-words: Public Accountant, expert evidence, chartered accountant, of evidentiary method.

INTRODUCCIÓN

No existe norma legal que defina qué es la prueba pericial, no obstante, en materia judicial ésta procede para verificar los hechos que interesen al proceso, y requieran especiales conocimientos científicos, técnicos o artísticos, razón por la cual, es necesario tener en cuenta que existen un marco normativo que conforma el bloque de legalidad, el cual debe propender por el respeto de las garantías fundamentales. En este sentido, la labor del contador, como perito y auxiliar de la justicia, juega un papel importante en los procesos judiciales, porque en últimas será quien aportará su conocimiento especial, necesario para adoptar la decisión que en derecho corresponda, constituyéndose en un órgano de la prueba necesario en la aproximación de la verdad. Bajo estas premisas, el presente artículo indagará sobre la labor del perito en los procesos judiciales, la actuación del contador público en las controversias de carácter contable, el marco normativo que gobierna el peritazgo contable, así como los requisitos que debe contener el dictamen pericial contable, porque al final, ellos serán los criterios que tendrán en cuenta la administración de justicia para proceder a su valoración.

1. PROBLEMA DE INVESTIGACIÓN

La investigación aborda la problemática: ¿Qué criterios debe tener en cuenta el contador público para rendir su dictamen pericial como medio de prueba, conforme a los aspectos normativos exigibles por la administración de justicia, para que cumpla con los requisitos de existencia, validez y eficacia?

2. ESTRATEGIA METODOLÓGICA

La investigación se desarrolló desde un enfoque propositivo social e interdisciplinario, valiéndose del método analítico para hacer los juicios respectivos. Desde su estructura, es una investigación documental de carácter descriptivo y explicativo, puesto que el objeto de estudio se delimita en el análisis de la normatividad existente para la presentación del dictamen pericial como medio de prueba por parte del contador público; dictamen exigible por la administración de la justicia.

3. LOS RESULTADOS, LOS HALLAZGOS Y EL NUEVO CONOCIMIENTO

3.1 Labor del perito contador en los procesos judiciales

En ocasiones el contador, es requerido en los procesos judiciales, como auxiliar de la justicia para que emita su concepto en temas especiales que requieran ese especial conocimiento. No obstante, se debe tener cuidado de no confundir la labor del perito con la del testigo, aunque compartan algunos aspectos, en el sentido que cuando se llame a sustentar su informe se hará bajo las reglas del testimonio, pero se diferencian por la forma como conocieron los hechos, la remuneración y la evocación del relato; en efecto, mientras que el testigo narra los hechos que conoció e interesan al proceso, le está prohibido emitir juicios de valor y, generalmente, no se le remunera por su labor; el perito conoce y conceptúa sobre hechos que ya tienen el carácter de procesales, además, le está permitido emitir juicios de valor y, por lo general, su labor es remunerada; en otras palabras, el perito es llamado para poner a disposición sus conocimientos especializados (Dhoring, 1972).

En temas de carácter extrajurídico, el perito, como auxiliar, le ayuda al juez a la comprensión de los hechos o, en algunas ocasiones, a pesar de tener ese conocimiento el juez¹, es necesario incorporarlo al proceso por intermedio de un tercero, para que se dé un adecuado contradictorio sin que en ningún caso el juez pueda suplirlo. Para incorporar su actuación al proceso, el perito deberá cumplir con los requisitos establecido en la Ley 906 de 2004 así:

Quiénes pueden ser peritos. Podrán ser peritos, los siguientes:

1. Las personas con título legalmente reconocido en la respectiva ciencia, técnica o arte.
2. En circunstancias diferentes, podrán ser nombradas las personas de reconocido entendimiento en la respectiva ciencia, técnica, arte, oficio o afición aunque se carezca de título.

A los efectos de la cualificación podrán utilizarse todos los medios de prueba admisibles, incluido el propio testimonio del declarante que se presenta como perito (Art. 408).

De igual estipula quienes no pueden ser nombrados como peritos:

Quiénes no pueden ser nombrados. No pueden ser nombrados, en ningún caso:

1. Los menores de dieciocho (18) años, los interdictos y los enfermos mentales.
2. Quienes hayan sido suspendidos en el ejercicio de la respectiva ciencia, técnica o arte, mientras dure la suspensión.
3. Los que hayan sido condenados por algún delito, a menos que se encuentren rehabilitados (Art. 409).

De esta manera, el perito se convierte en un asesor del juez, necesario en los procesos judiciales, para que con su conocimiento ilumine los puntos oscuros del proceso que necesiten ser verificados y sean objeto de controversia.

Mientras que en el derecho privado tradicionalmente se acude a la lista de auxiliares de la justicia, en el derecho penal se acude al Instituto de Medicina Legal, lo cual no es impedimento para que las partes se asesoren de expertos en la materia, como personas claves para ilustrar y ayudar a esclarecer la verdad; pues, por expresa disposición, al perito le son aplicables, en lo que corresponda, las reglas del testimonio (art. 405), debido a que el perito debe entrar a sustentar la razón de ser de su dicho vertido en el dictamen pericial, cuyo contenido puede ser científico, técnico, artístico, o especializado, según la materia que se trate.

La prueba pericial entonces, sólo será procedente en los procesos judiciales cuando sea necesario verificar o valorar los hechos que interesen al proceso, y requieran especiales conocimientos científicos, técnicos o artísticos o especializados (Decreto 1400 de 1970, art. 233; Ley 1564 de 2012, art. 266). En ese

¹ Es principio de derecho probatorio, la necesidad de la prueba y la prohibición de aplicar el conocimiento privado del juez a los hechos, el cual le sirve para formar su criterio, pero no para suplir la exigencia de la prueba cuando exista la necesidad de verificar hechos que interesen al proceso y requieran especiales conocimientos. En este sentido, el art. 174 del Código de Procedimiento Civil refiere que “[t]oda decisión judicial debe fundarse en las pruebas regular y oportunamente allegadas al proceso”.

sentido, la función del juez al interior del proceso es la de verificación, pues como lo expresa Lluch (2012) “[e]n la prueba el juez no averigua los hechos sometidos a controversia, sino que verifica los hechos aportados por las partes para reconstruir la pequeña historia del proceso” (p. 18); es por ello que el perito contable aportará las evidencias que soporten su dicho, las cuales ayudan a reconstruir lo sucedido en presencia del juez, quien deberá tener únicamente como prueba la que hayan sido practicada y controvertida en su presencia, en virtud del principio de inmediación (Ley 906 de 2004, art. 379).

Pese a que de manera general la prueba pericial se presenta por escrito, también puede ser de manera oral, en la medida que el perito puede ser llamado, para que al igual bajo la ritualidad de la prueba testimonial, rinda un concepto sobre los hechos que se indagan como aporte al proceso. En consecuencia, el auxiliar de justicia tendrá en cuenta las fuentes de prueba y medios de prueba que pueden aportar al proceso, los cuales son conceptos preexistentes al proceso, tales como “la parte, el testigo, el documento, el lugar, objeto o persona que ha de ser examinado; el conocimiento técnico del perito [...], el interrogatorio de las partes o de testigos, la prueba documental, el reconocimiento judicial, el dictamen de peritos (Lluch, 2012, p. 25).

Es indispensable tener en cuenta el respeto por el debido proceso, esto es, el cumplimiento de las formalidades propias de cada ordenamiento, el cual se considera de orden público, y de obligatorio cumplimiento. En materia probatoria implica que las pruebas que se obtengan con violación de las normas, serán nulas de pleno derecho (Const, art. 29). Desde el plano procesal, el respeto por el debido proceso incluye la preclusión de la oportunidad, la cual señala que el medio probatorio debe ser allegado e incorporado en los términos procesales, so pena de ser rechazado por extemporáneo (Ley 1564 de 2012, art. 164).

Para decretar la prueba se requiere que cumpla con los requisitos que la doctrina ha denominado intrínsecos que garantizan su posterior eficacia, como son la conducencia, la pertinencia y la utilidad (Nisimblat, 2013, p. 161); de lo contrario, el juez la rechazará, mediante providencia motivada (CGP, art.

168). No olvidemos que la exigencia al presentar la prueba pericial se origina en la necesidad de verificar hechos que interesen al proceso y requieran especiales conocimientos, los que debido a su complejidad, requieren la intervención de un profesional, en este caso del área contable, para lograr el estado mental de convicción deseado por las partes y exigido por la ley (Ley 600 de 2000, art. 249; Ley 906 de 2004, art. 267; Decreto 1400 de 1970, art. 233; Ley 1564 de 2012, art. 226).

Las anteriores precisiones permiten entender que la prueba pericial es vital en la actuación del contador público y se constituye en un instrumento eficaz que le otorga al juez elementos de juicio suficientes para lograr el grado máximo de convencimiento para emitir la decisión de fondo (auto o sentencia), que ponga fin al hecho objeto de controversia.

3.2 Actuación del contador público en controversias de carácter contable

A través del tiempo, la contabilidad se ha consolidado como la prueba fundamental que demuestra los hechos económicos que una persona natural o jurídica realiza con terceros, por ese motivo, todos y cada uno de los documentos soporte son evidencias que, en caso de ser requeridas, deben ser expuestas ante los organismos que la demandan. De allí que la contabilidad constituya plena prueba en las controversias de carácter contable, relativas a cuestiones mercantiles que los comerciantes debatan entre sí, judicial o extrajudicialmente; siempre y cuando cumpla con lo reglamentado por la legislación comercial, la cual contempla que los libros y papeles de comercio tienen eficacia probatoria (Decreto 410 de 1971, art. 68).

Campos como la contabilidad forense han permitido que el contador prevenga y/o detecte delitos de contenido económico y/o patrimonial que tengan una relación directa con el derecho a partir de la práctica indagatoria y judicial (González Dalmau, 2011); es así como el contador se ha preparado para entrar en esa práctica investigativa contable, que le permite la reconstrucción de los hechos económicos-financieros y la investigación de fraudes que han sido detectados, en su mayoría, por intermedio de la auditoría forense.

De igual forma, la auditoría forense, como instrumento de control y supervisión, permite detectar y prevenir fraudes que se presentan en las organizaciones. Fontán Tapia (2012) clasifica la auditoría forense como preventiva y detectiva. Preventiva frente a los fraudes, cuando proporciona asesoramiento a diferentes organizaciones respecto de su capacidad para disuadir, prevenir, detectar y proceder, con acciones de programas y controles anti-fraude, esquemas de alerta temprana de irregularidades y sistemas de administración de denuncias.

La auditoría forense detectiva es aquella en la cual el contador orienta sus acciones a identificar la existencia de fraudes, con respecto a su cuantía, efectos directos e indirectos, posible tipificación, presuntos autores, cómplices y encubridores. Los resultados obtenidos de un trabajo de auditoría forense detectiva, en muchas ocasiones, son puestos a consideración de la justicia, encargada de analizar, juzgar y dictar la sentencia respectiva sobre todo en aquellos casos en que la ley así lo determine. Lo anterior da a entender que son muchos los campos en que se requiere de la actuación de contador público, en las controversias de carácter contable.

Al ser Colombia un Estado Social Democrático de Derecho (Const, art. 1), el contador público debe velar por la legalidad para el ejercicio de sus funciones, pues por mandato constitucional los jueces, en sus providencias, están sometidos al imperio de la ley (art. 230). Esta orientación ius-filosofía tiene especial trascendencia si se tiene en cuenta que los contadores, al dar fe de las actuaciones con su firma, se asimilan a los funcionarios públicos, lo cual hace presumir que sus actos se ajustan a los requisitos de ley.

Para ejercer la profesión de contador público se requiere la inscripción que acredite su competencia profesional ante la Junta Central de Contadores. Y, en el mismo sentido, el profesional que actué como perito en controversias de carácter contable debe ser contador público; por esa razón, cuando se demuestre que obró contra la ley se verá expuesto a un triple efecto: a) de una parte, a sanciones penales por las conductas punibles que cometa, como falsedad en documento y fraude procesal, entre otras; b) de otra, a sanciones civiles por los perjuicios que pueda ocasionar con sus actos; c) y, finalmente, a

las sanciones disciplinarias emitidas por la Junta Central de Contadores como organismo de control, inspección y vigilancia para el ejercicio de la profesión (Ley 43 de 1990, art. 20).

Por ese motivo, para evitar las sanciones a que haya lugar, el perito debe tener presente la normatividad vigente, pues “la ignorancia de la ley no sirve de excusa” (Ley 57 de 1887², art. 9). La imparcialidad constituye un elemento esencial en la actividad del contador, de la cual, parafraseando a Aguirrezabal (2011), afecta la actitud del juez con las partes, incidiendo específicamente en la forma como ejerce el juez su actividad en los casos concretos que se le someten a su conocimiento; situación que las normas de auditoría generalmente aceptadas prevén que el contador público debe garantizar la imparcialidad y objetividad de sus juicios, al tener independencia mental en todo lo relacionado con su trabajo (Ley 43 de 1990, art. 7).

Teniendo en cuenta que el contador público es idóneo en la práctica para el levantamiento de la evidencia o prueba, este podrá aplicar las técnicas de auditoría tradicionales como la indagación, la confirmación y el recalcado, entre otras; además, técnicas especializadas como la matriz de evaluación, el diagrama de sistemas, la técnica de simulación asistida por computador y todas aquellas que sean necesarias para defender su trabajo. La complejidad de las relaciones que rodean hoy en día al contador hacen necesaria su presencia en casi todos los aspectos de la vida, pues la Ley que regula su actividad lo faculta para dar “fe pública de hechos propios del ámbito de su profesión” (art. 1). En este sentido, toda su actividad puede ser objeto de controversia, cuando se ponga en tela de juicio su “fe” impuesta a su actuación, esto es, que “el acto se ajusta a los requisitos legales, lo mismo que a los estatutarios en caso de personas jurídicas” (art. 10).

De igual forma el contador público deberá estar preparado para la recolección de todo tipo de evidencias como lo expresa Lluch (2012): “Entre ellos destaca, por su novedad, la denominada prueba por soportes –o instrumentos– informáticos y, más

² Norma declarada exequible mediante sentencia de constitucionalidad (C-651/97)

particularmente, por haber sido objeto de tratamiento legal específico, la firma electrónica...” (p. 27). De allí que su experticia abarcará el manejo de plataformas informáticas y software de análisis de datos. De lo anterior se infiere que ante la complejidad de los aspectos relacionados, el profesional contable debe estar instruido para responder las exigencias en la recolección de todo tipo de pruebas que soporten su informe. En lo que respecta a la práctica de los libros por el perito, Castellet (2010) afirma que

la “práctica” de los libros de los comerciantes presenta especificidades con respecto a su alcance, al lugar y a las formas de reconocimiento (comunicación o exhibición). El alcance del reconocimiento de los libros es parcial, pues no cabe examinar la contabilidad en su conjunto de una empresa (p. 87).

En consecuencia, centra la inspección de libros al hecho controversial, con la presentación de evidencias teniendo en cuenta específicamente su alcance.

La Corte Constitucional expresó que la doctrina tradicional en materia probatoria confiere al dictamen pericial una doble condición: de una parte, es un instrumento para que el juez pueda comprender aspectos fácticos del asunto que, al tener carácter técnico, científico o artístico, requieren ser interpretados a través del dictamen de un experto sobre la materia de que se trate. Y de otra, un medio de prueba en sí mismo considerado, puesto que permite comprobar, a través de valoraciones técnicas o científicas, hechos materia de debate en un proceso. De igual forma, la

Corte advierte la posibilidad que los peritos adicione “la experticia frente a omisiones en que hubieren incurrido en el objeto de prueba, o bien resuelvan aspectos contradictorios u oscuros del mismo” (C- 124 del 2011). En ese sentido, las facultades procesales mencionadas buscan garantizar el derecho de contradicción de las partes, de manera tal que puedan cuestionar a los peritos sobre el contenido y resultados del dictamen. A su vez, es una oportunidad para que los peritos presenten una nueva experticia que responda a los interrogantes planteados por las partes sentencia.

Por esas razones, los ordenamientos procedimentales como el colombiano prevén la posibilidad que el dictamen pericial, en su condición de prueba dentro del proceso correspondiente, esté sometido siempre a la posibilidad de contradicción de las partes, mediante mecanismos como las aclaraciones, complementaciones u objeciones por error grave.

3.3 Marco Normativo para ejercer el peritazgo contable

Vista la labor de los peritos en los procesos judiciales y la actuación del contador público en las controversias de carácter contable, se hace necesario revisar el marco normativo para fijar la labor de investigación, de análisis y síntesis en las controversias técnico-contables, en el proceso de obtención de evidencias probatorias. Para ello, de primera mano, deberá tener en cuenta la normatividad sobre la cual se otorga valor probatorio a la contabilidad.

Tabla 1. Algunas normas relevantes base para ejercer el peritazgo contable

Norma/ pronunciamiento	Asunto
Constitución Política Colombia de 1991	Los jueces, en sus providencias, sólo están sometidos al imperio de la ley (art. 230).
Decreto 1400 de 1970. Código de Procedimiento Civil. Código derogado por la Ley 1564 de 2012 en los términos establecidos en el artículo 626, conocido como Código General del Proceso.	Naturaleza de los Cargos. Los cargos de auxiliares de la justicia son oficios públicos que deben ser desempeñados por personas idóneas, de conducta intachable, excelente reputación e incuestionable imparcialidad (art. 8). Libros de Comercio. Sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 59 del Código de Comercio, los libros de comercio hacen fe en los procesos entre comerciantes, siempre que estén llevados en legal forma (art. 271). Toda decisión judicial debe fundarse en las pruebas regular y oportunamente allegadas al proceso (art. 174). Petición, decreto de la prueba y posesión de los peritos (art. 236).

Decreto 410 de 1971. Código del Comercio.	Sanciones por violaciones a las prohibiciones sobre los libros de comercio (art. 58). Exige que se presente la exhibición en forma ordenada los libros y papeles de comercio a los tribunales o jueces (art. 65). Presenta al Contador Público en la práctica pericial (art. 66).
Decreto 624 de 1989. Estatuto tributario.	Requisitos para que la contabilidad constituya prueba. Los libros de contabilidad serán prueba suficiente si: a) Están registrados en la cámara de Comercio ¹ ; b) Estar respaldados por comprobantes internos y externos; c) Reflejar completamente la situación de la entidad o persona natural; d) No haber sido desvirtuados por medios probatorios directos o indirectos que no estén prohibidos por la ley (art. 774). Reconoce la importancia de la contabilidad y los libros de comercio (arts. 775 y 776).
Ley 43 de 1990. Por medio a la cual reglamentó la Profesión de Contador Público.	Normas de auditoría generalmente aceptadas (art. 7). De la fe pública (art. 10). Funciones de la Junta Central de Contadores (art. 20). El Contador Público debe considerar y estudiar al usuario de sus servicios como ente económico separado que es, relacionarlo con las circunstancias particulares de su actividad, sean éstas internas o externas, con el fin de aplicar, en cada caso, las técnicas y los métodos más adecuados para el tipo de ente económico (art. 37).
Ley 270 de 1996. Estatutaria de la Administración de Justicia.	Hallarse inscrito en la Unidad de Registro Nacional de abogados y auxiliares de la Justicia. Consejo Superior de la Judicatura (arts. 37, 85 y 90).
Ley 600 de 2000. Código de Procedimiento Penal.	Enseña que junto con los demás medios probatorios se aprecia siguiendo los principios de la sana crítica, es útil para la formación del convencimiento del juez (art. 249).
Ley 906 de 2004. Código de Procedimiento Penal.	La prueba pericial es procedente cuando sea necesario efectuar valoraciones que requieran conocimientos científicos, técnicos, artísticos o especializados. Al perito le serán aplicables, en lo que corresponda, las reglas del testimonio (arts. 405 y ss.).
Ley 1564 de 2012. Código General del Proceso.	Sección tercera. Régimen Probatorio (arts. 164-227).
Corte Constitucional. Sentencia C124 del 2011.	Refiere al dictamen pericial como instrumento y como medio de prueba.
Pronunciamiento No. 4 del Consejo Técnico de la Contaduría.	Normas de auditoría generalmente aceptadas.

Fuente: los autores

El Código de Procedimiento Civil aclara que los auxiliares de la justicia deben de tener ciertas características importantes para desempeñar esta labor como asesores; esto es, ser “personas idóneas, de conducta intachable, excelente reputación e incuestionable imparcialidad” (art. 8); a su vez, las normas personales de auditoría generalmente aceptadas presentan al contador como una persona imparcial, con independencia mental y objetiva en sus juicios. De igual forma, exige que su entrenamiento deba ser el adecuado, basado en principios éticos como integridad, responsabilidad, independencia, confiabilidad, entre otros (Ley 43 de 1990, arts. 7 y 37).

Ahora bien, en cuanto a los libros de comercio por sí solos “hacen fe” en los procesos entre comerciantes,

siempre y cuando se lleven en debida forma, como lo aclara el Código de Comercio, sin tachones, enmendaduras y, en especial, que corresponda a la realidad económica.

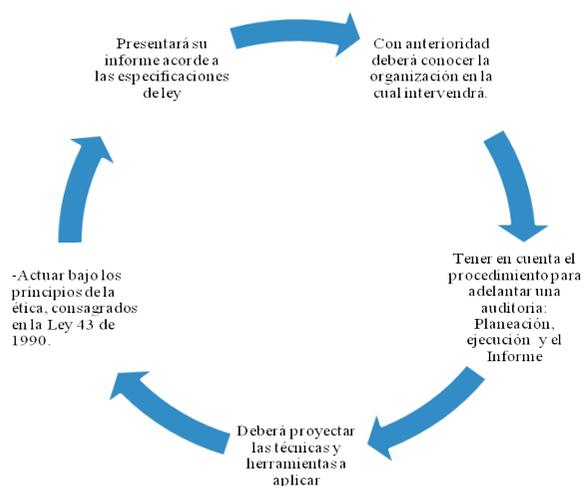
Procesalmente pueden solicitarse en las oportunidades probatorias. Pre-procesal, con o sin inspección, pero siempre con citación de la persona contra quien se pretende hacer valer. La petición se formula ante el juez del lugar donde debe practicarse. Se practica igual que dentro del proceso y las objeciones se tramitan como incidente. El juez califica la solicitud según la ley Ley 1564 de 2012, artículo 170 y, si lo encuentra procedente, lo decreta determinando los puntos que han de ser objeto del mismo, de acuerdo con el cuestionario de las partes y el que de oficio considere conveniente formular (art. 189).

La legislación comercial establece que, como sanción, cuando los libros de comercio no se lleven en debida forma carezcan de todo valor legal como prueba en favor del comerciante que los lleve, y hace responsable no sólo al propietario de los libros, sino también al contador y el revisor fiscal, si incurrieren en culpa. En tal sentido, contempla el examen de los libros y papeles de comercio mediante exhibición ordenada por los tribunales o jueces y exige al contador público en la práctica pericial, cuando examine los libros del comerciante, constatar los hechos y asientos contables en controversia, con el ánimo de reconocerle el valor probatorio correspondiente (Decreto 410 de 1971, arts. 58, 65-66).

En materia fiscal, reconoce la importancia de la contabilidad y los libros de comercio, y en ellos prevalecen los libros de contabilidad frente a las declaraciones tributarias, así como el poder de la Administración de Impuestos y Aduanas Nacionales frente a los libros del comerciante. Los comprobantes externos como facturas de compra, recibos de caja, extractos bancarios, entre otros, prevalecen sobre los asientos contables, lo cual conlleva a que el contador público, como persona capacitada en su ejercicio profesional, conozca a cabalidad el manejo correcto de los libros de contabilidad con sus soportes (Decreto 624 de 1989, arts. 775-776).

Así las cosas el profesional contable deberá tener en cuenta lo siguiente:

Gráfica 1: Pasos a tener en cuenta en actuación como perito contable



Fuente: Los autores

El utilizar los medios probatorios que estén a su alcance, como lo son declaración de parte, el juramento, el testimonio de terceros, la inspección judicial (videos, fotos), los documentos como certificaciones, facturas de venta y compra (en original o copia autentica), el dictamen pericial, los indicios (cuando se aprecian las pruebas siguiendo los principios de sana crítica) y cualesquiera otro medio, será útil para la formación del convencimiento del juez (Ley 600 de 2000). Los documentos deberán ser obtenidos bajo la ley, es decir, sin violar para su consecución los derechos fundamentales. Por ejemplo, si como prueba documental se tiene la factura, la misma deberá cumplir con el lleno de las formalidades sustanciales, es decir, cumplir con los requisitos de ley (Decreto 624 de 1989, art. 617).

El contador deberá efectuar los cálculos de manera directa, cuando se requiera, la valoración de los perjuicios materiales, conforme a las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF), a los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados (PCGA), a las Normas Internacionales de Contabilidad (NIC), las Normas Internacionales de Auditoría (NIA) y demás disposiciones legales a que diere lugar, sin olvidar que el medio probatorio debe ser allegado e incorporado en los términos procesales, para evitar que se aplique la preclusión de la oportunidad. Es decir, que el proceso no puede ser indefinido en el tiempo, pues tiene fechas concretas para la presentación de la pruebas, y no observarlas acarrea la aplicación del concepto de carga procesal³.

El profesional contable deberá conocer a cabalidad las definiciones, criterios de reconocimiento y de medición establecidos por la organización para cada uno de los elementos de los estados financieros (Vásquez & Franco, 2013); más aún, cuando en su actuar como perito presenta una evaluación basada en la evidencia, donde recolecta, asegura, registra y documenta el resultado de su investigación, plasmado en un informe dirigido al funcionario judicial que lo requiere.

³ La cual, la doctrina en materia procesal ha decantado el concepto hasta lograr la siguiente manifestación: por tratarse de conductas de realización facultativa, su omisión ubica al sujeto procesal en una situación de riesgo de soportar una consecuencia jurídica de tipo desfavorable.

Por otro lado, es necesario comprender que dentro de la contabilidad existen estimaciones contables que pueden generar algún grado de incertidumbre si el perito no se detiene a examinar la relevación de la información basada en supuestos. Para llevar a cabo su investigación tendrá en cuenta la relevancia, fiabilidad y comprensibilidad de la información presentada en los estados financieros, ya que las estimaciones ofrecen una mayor dificultad, subjetividad o complejidad, para su entendimiento (Estupiñán, 2013).

En este sentido, en su investigación el perito se valdrá de técnicas tradicionales reconocidas como el estudio general, análisis, inspección, confirmación, investigación, declaración, certificación, observación y cálculo; o si lo requiere, podrá usar técnicas asistidas por computador, ponderación, simulación, entre otras; acompañadas de herramientas como la entrevista, el cuestionario, encuestas, toma física de inventarios, valederas dentro del proceso.

3.4 El dictamen pericial contable y sus requisitos

Siguiendo el marco lógico, esto es, teniendo presente la labor de los peritos contables en los procesos judiciales, la actuación del contador público en las controversias de carácter contable y el marco normativo, analicemos los requisitos que debe contener el dictamen pericial contable.

Parafraseando al maestro Devis (1994), para la existencia jurídica del dictamen pericial se requiere el cumplimiento de los siguientes requisitos: debe ser consecuencia de un encargo judicial, ser personal, versar sobre los hechos, no cuestiones de puro derecho, provenir de un tercero y contener conceptos personales del perito. Para la validez, se exige que la ordenación haya sido en forma legal, tener capacidad jurídica para desempeñar el cargo, estar debidamente posesionado el perito, presentarse en forma legal, de manera consciente y libre, que no exista prohibición legal para la práctica esa prueba y que el perito haya realizado personalmente su trabajo. Finalmente, para la eficacia probatoria el medio ha de ser conducente, respecto al hecho por probar, el perito debe ser competente para desempeñar el cargo, que no

existan motivos para dudar de su imparcialidad y/o sinceridad, que no se haya probado una objeción por error grave y, en el evento de haberlos sido, que las otras pruebas no lo desvirtúen, que esté debidamente fundamentado, que sus conclusiones sean claras, firmes y consecuencia lógica de sus fundamentos y se haya dado traslado a las partes.

El auxiliar de justicia-contador público deberá elaborar su dictamen pericial atendiendo, como mínimo, las siguientes declaraciones e informaciones (Nisimblat, 2013)⁴.

- El contador público, al rendir su dictamen pericial, deberá conocer el marco legal sobre el cual recae la presentación de la prueba para que esta sea pertinente, conducente y útil al proceso.
- La identidad de quien rinde el dictamen y de quien participó en su elaboración, con su dirección, teléfono, identificación; datos que faciliten localizar al perito.
- La profesión, oficio, arte o actividad especial ejercida por quien rinde el dictamen y personas

⁴ El artículo 226 de la Ley 1564 de 2012 (CGP) es más exigente porque, además de lo señalado por Nisimblat, hace las siguientes previsiones:

La prueba pericial es procedente para verificar hechos que interesen al proceso y requieran especiales conocimientos científicos, técnicos o artísticos. Sobre un mismo hecho o materia cada sujeto procesal sólo podrá presentar un dictamen pericial. Todo dictamen se rendirá por un perito. No serán admisibles los dictámenes periciales que versen sobre puntos de derecho, sin perjuicio de lo dispuesto en los artículos 177 y 179 para la prueba de la ley y de la costumbre extranjera. Sin embargo, las partes podrán asesorarse de abogados, cuyos conceptos serán tenidos en cuenta por el juez como alegaciones de ellas. El perito deberá manifestar bajo juramento que se entiende prestado por la firma del dictamen que su opinión es independiente y corresponde a su real convicción profesional. El dictamen deberá acompañarse de los documentos que le sirven de fundamento y de aquellos que acrediten la idoneidad y la experiencia del perito. Todo dictamen debe ser claro, preciso, exhaustivo y detallado; en él se explicarán los exámenes, métodos, experimentos e investigaciones efectuadas, lo mismo que los fundamentos técnicos, científicos o artísticos de sus conclusiones [...]. El dictamen suscrito por el perito deberá contener y en caso de que sea diferente, deberá explicar la justificación de la variación.

Tabla 2. Instrucciones para interrogar y contrainterrogar

En el momento de interrogar al perito	Instrucciones para contrainterrogar al perito
Acreditar su conocimiento en la ciencia-arte-técnica.	Se refuta todo o parte de lo informado por el perito.
Resaltar los instrumentos o medidas en las cuales es experto, así como los antecedentes que acrediten su conocimiento práctico en la ciencia-arte-técnica	Establezca la importancia de la inconsistencia y confróntelo.
Sentar los principios científicos que fundamentan sus verificaciones o análisis y grado de aceptación y métodos empleados en la investigación, análisis relativos al caso.	No haga pregunta si no cree saber respuesta.
Establecer si en sus exámenes o verificaciones utilizó técnicas de orientación, probabilidad o de certeza y la corroboración o ratificación de la opinión pericial de otros expertos, que declaran también en el mismo juicio.	Se podrá utilizar cualquier argumento sustentado en principios, técnicas, métodos o recursos acreditados en divulgaciones técnicas científicas, referentes a la materia de controversias
En el mismo sentido, si se ha pronunciado sobre temas similares con anterioridad.	El perito deberá permanecer a disposición del juez durante el término que este determine.

Fuente: Derecho Probatorio. Nisimblat (2013, 422-423)

que participaron con sus documentos de soporte, que acrediten la experiencia profesional, técnica o artística.

- En caso de que tuviere, deberá allegar la lista de publicaciones, relacionadas en materia de peritaje, de los últimos diez años.
- Las lista de casos en los cuales haya sido designado como perito o en los cuales haya participado con su dictamen, con toda la información referente materia en la cual verso el dictamen, juzgado o despacho, nombre de las partes y de los apoderados.
- Si ha sido designado en procesos anteriores por la misma parte o por el mismo apoderado.
- Si se encuentra incurso en causales del art 50 del Código general del Proceso (Exclusión de la lista de auxiliares de justicia).
- Declarar los métodos, experimentos e investigaciones efectuadas en anteriores peritajes, sobre la misma materia. En caso de ser diferente deberá anexar la explicación.
- Declarar si los métodos, experimentos e investigaciones, son diferentes a los que utiliza de forma regular en su profesión u oficio.
- Relacionar y adjuntar los documentos e información utilizados para la elaboración del dictamen,

donde se detalla las técnicas de auditoría aplicadas y las herramientas, para la recolección de evidencia suficiente y competente al emitir su informe, dando respuesta a cada uno de los puntos de la peritación contable solicitados por las partes. En este sentido, el perito contable debe prepararse para ser interrogado y contrainterrogado.

Del mismo modo, el perito contable deberá estar preparado para ser interrogado y contrainterrogado producto del dictamen pericial anexo al proceso y para ello deberá tener en cuenta lo previsto en el art. 226 del CGP, requisitos que Nisimblat (2013) sistematiza en la tabla 2.

3.5 Criterios de valoración del dictamen pericial

La valoración de las pruebas generalmente se da mediante las reglas de la experiencia, el cual en ocasiones constituye un procedimiento sencillo; no obstante, se trata de ordenar las pruebas con el fin de apreciarlas de manera individual y después en conjunto, comparándolas (Rocha, 1990). Nuestro sistema judicial hoy se fundamenta en la libre valoración de la prueba, por contraposición al antiguo sistema de tarifa legal donde era el legislador el que predeterminaba el valor probatorio a los medios de

prueba; no obstante, esa libertad no puede asimilarse al libertinaje o la arbitrariedad. Por el contrario, esa libertad en la valoración se fundamenta en los criterios de la lógica y la racionalidad (Ferrer, 2007).

En materia pericial se parte del hecho de que el perito contable debe tener claridad sobre qué aspectos debe investigar, obtener la evidencia suficiente y competente que le permita con certeza presentar su informe con relación al tema objeto de examen, una vez verificados los puntos relacionados con su labor. A nivel de derecho probatorio la unidad de la prueba, la cual se traduce en la utilización del método analítico para su valoración, se analizará de manera individual para verificar los requisitos de existencia, validez y eficacia y en conjunto con los demás medios probatorios recolectados.

La normatividad procesal vigente enseña que en materia de apreciación probatoria, éstas serán

apreciadas en conjunto, de acuerdo con las reglas de la sana crítica, sin perjuicio de las solemnidades prescritas en la ley sustancial para la existencia o validez de ciertos actos. El juez expondrá siempre razonadamente el mérito que le asigne a cada prueba (Decreto 1400 de 1970, art. 187; Ley 1564 de 2012, art. 176).

En materia de prueba pericial, además de lo anterior, el juez, de acuerdo con las reglas de la sana crítica, le puede negar los efectos al dictamen, cuando existan circunstancias que afecten gravemente su credibilidad (Ley 1564 de 2012, art. 235).

Finalmente, sólo la ley procesal penal va más allá al consagrar por primera vez, los criterios para la apreciación del dictamen, dentro de los cuales se encuentran, “la idoneidad del perito, la fundamentación técnico-científica que sustenta el dictamen, el aseguramiento de calidad aplicado, el sistema de cadena de custodia registrado y los demás elementos probatorios que obren en el proceso” (Ley 906 de 2004, art. 257).

CONCLUSIONES

El dictamen pericial es uno de los campos de acción donde trabaja el profesional en Contaduría, aplica los

conocimientos propios sobre hechos controvertidos económico-financieros con la ayuda de la auditoría en sus técnicas y herramientas.

El dictamen pericial exige cierto grado de investigación sobre los hechos económicos controversiales, donde su opinión se ve reflejada en un informe, el cual contiene los elementos necesarios para influir en la decisión del Juez y poder fallar de acuerdo a las evidencias presentadas, por lo tanto, su intervención hace parte fundamental dentro de un proceso.

El perito contable analiza la situación que se le indica bajo una planeación detallada de las actividades a cumplir, bajo el principio de oportunidad, con procedimientos acordes al caso, estrategias focalizadas hacia un objetivo que es la búsqueda de la verdad, en asuntos vinculados en relación a la contabilidad.

Esta evidencia no sólo se presentará bajo los términos exigidos por el juez, sino que también cumplirá con los criterios de calidad, integridad y objetividad del asunto controversial; de igual forma el contador perito deberá revisar sus papeles de trabajo en su contenido, alcance y calidad de los registros, más aún cuando estos registros son plasmados en libros de contabilidad que son prueba de los hechos económicos.

El perito contable es un profesional que a través de su análisis crítico y metódico está preparado para emitir su informe de manera escrita y a la vez intervenir en el juicio cuando el juez lo requiera, otorgando explicaciones sobre su informe y respondiendo a preguntas de las partes y del juez. Se espera que en investigaciones futuras se evalúe este rol del contador frente la importancia de su intervención en casos judiciales.

REFERENCIAS

Aguirrezabal, M. (2011). La Imparcialidad del Dictamen Pericial como elemento del debido proceso. *Revista chilena de derecho*, 38 (2), pp. 371-378. doi.org/10.4067/S0718-34372011000200009 Recuperado en http://www.scielo.cl/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S0718-34372011000200009 [julio 11, 2014]

Campo, L. (2011). *La prueba Pericial en los procesos judiciales*. [Documento en formato pdf].

Recuperado de http://www.ase mip.org/system/files/615/original/la_prueba_pericial_en_los_procesos_judicjudic.pdf?1335353760 [julio 6, 2014].

Castellet, N. (2010). *La prueba documental*. España: J.M. Bosch Editor. Recuperado de <http://site.ebrary.com/lib/ucooperativas/Doc?id=10479300&ppg=87> [julio 20, 2014].

Colombia. Congreso de la República. Ley 57 de 1887. Código Civil. Abril 20 de 1887.

Colombia. Congreso de la República. Ley 43 de 1990. Por la cual se adiciona la Ley 145 de 1960, reglamentaria de la profesión del Contador Público. Diciembre 13 de 1990.

Colombia. Congreso de la República. Constitución Política de Colombia de 1991 [Const].

Colombia. Congreso de la República. Ley 600 de 2000. Por la cual se expide el Código de Procedimiento Penal. Julio 24 de 2000

Colombia. Congreso de la República. Ley 906 de 2004. Por el cual se expide el Código de Procedimiento Penal. Septiembre 1 de 2004.

Colombia. Congreso de la República. Ley 1564 de 2012. Por medio de la cual se expide el Código General del Proceso [CGP]. Julio 12 de 2012.

Colombia. Rama Judicial del Poder Público, Corte Constitucional. Sentencia C-530 de 2000. Demanda de inconstitucionalidad contra los artículos 4º inciso 1º, 129 inciso 1º parte final y parágrafo 2º, 130, 131 (parcial), 133 aparte final, 135 inciso 3º, 136 (parcial), y 137 de la Ley 769 de 2002, “Por la cual se expide el Código Nacional de Tránsito Terrestre y se dictan otras disposiciones”.

Colombia. Rama Judicial del Poder Público, Corte Constitucional. Sentencia C-124 de 2011. Por medio de la cual se declaró la exequibilidad de la expresión “En ningún caso habrá lugar a objeción del dictamen.

Colombia. Presidencia de la República. Decreto 1400 de 1970. Por el cual se expide el Código de Procedimiento Civil. Septiembre 21 de 1970.

Colombia. Presidencia de la República. Decreto 410 de 1971. Por el cual se expide el Código de Comercio. Junio 16 de 1971.

Colombia. Presidencia de la República. Decreto 624 de 1989. Por el cual se expide el Estatuto Tributario. Marzo 30 de 1989

Concepto de perito. [Entrada de diccionario digital]. Recuperado de <http://deconceptos.com/ciencias-naturales/perito> [octubre 3, 2013].

Devis, E. (1994). *Compendio de derecho procesal. Pruebas judiciales Tomo II*. Medellín, Colombia: Biblioteca Jurídica Dike.

Dhoring, E. (1972). *La prueba. Su práctica y valoración*. Buenos Aires, Argentina: Ediciones jurídicas Europa- América.

Estupiñan, R. (2013). *NIC/NIIF Transición y Adopción en la Empresa*. Bogotá, Colombia: Ediciones de la U.

Ferrer, J. (2007). *La valoración racional de la prueba*. Madrid, España: Marcial Pons.

Fontán Tapia, E. (2012). *El impacto de la auditoría forense como técnica de prevención, detección y control de fraude*. [Documento en formato pdf]. Recuperado de http://www.ideaf.org/archivos/ideaf_impacto_af_prev_det_cont_fraude.pdf [agosto 14, 2014].

González Dalmau, L. Á. (2011). *El derecho en la aplicación de la Contabilidad Forense*. Cuba: B - Facultad de Ciencias Económicas y Empresariales. Recuperado de: <http://bbibliograficas.ucc.edu.co:2063/lib/ucooperativas/reader.action?docID=10565612> [julio 20, 2014].

Lluch, X. (2012). *Derecho probatorio*. España: J.M. Bosch editor. Recuperado de <http://site.ebrary.com/lib/ucooperativas/Doc?id=10664709&ppg=53> [julio 11, 2014].

Nisimblat, N. (2013). *Derecho probatorio*. Bogotá, Colombia: Ediciones Doctrina y Ley Ltda.

Rocha, A. (1990). *De la prueba en derecho*. Medellín, Colombia: Biblioteca Jurídica Dike.

Vásquez, R. & Franco, W. (2013). *El ABC de las NIIF*. Bogotá, Colombia: Legis Editores S.A.