

ENSAYOS

EL PAPEL DE LA CONTABILIDAD Y LA AUDITORÍA FORENSE EN EL SISTEMA PENAL ACUSATORIO EN LA REPÚBLICA DE PANAMÁ

THE ROLE OF THE FORENSIC AUDIT IN THE ACCUSATORY CRIMINAL SYSTEM IN THE REPUBLIC OF PANAMA

Mauricio Burton

Universidad de Panamá. Facultad de Administración de Empresas y Contabilidad.

Panamá. mauricio.burton@up.ac.pa
<https://orcid.org/0000-0002-7868-2465>

Marta Concepción Sosa

Universidad de Panamá. Facultad de Administración de Empresas y Contabilidad.

Panamá. marta.sosa@up.ac.pa
<https://orcid.org/0000-0002-5867-9277>

Recibido el 9 de septiembre de 2023 - Aceptado el 29 de noviembre de 2023



DOI <https://doi.org/10.48204/2953-3147.4710>

Resumen

El Sistema Penal Acusatorio que rige en Panamá desde septiembre de 2011 trajo nuevos retos para los profesionales de la Contabilidad, muy en especial para aquellos que se dedican a la auditoría forense y al peritaje contable, siendo uno de esos retos la modalidad de la oralidad que rige el Sistema Penal Acusatorio. La Contabilidad siempre ha sido un elemento importante para la justicia puesto que por medio de los informes presentados permite a la fiscalía tener elementos que le ayuden en sus investigaciones y por medio de la intervención oral realizada por los profesionales contables permite a los jueces aclarar conceptos para determinar la culpabilidad o no de un acusado. Por lo antes expuesto es importante que el auditor o contador conozca la importancia de su rol en el Sistema Penal Acusatorio con el objetivo de mejorar su desempeño y aportar con su trabajo a la justicia.

Palabras clave: Contabilidad, auditoría forense, oralidad, testigo experto.

Abstract

The Accusatory Criminal System that has been in force in Panama since september 2011 brought new challenges for accounting professionals, especially for those who are dedicated to forensic auditing and accounting expertise, one of those challenges being the orality modality that governs the Accusatory Criminal System. Accounting has always been an important element for justice since through the reports presented it allows the prosecution to have elements that help in its investigations and through the oral intervention carried out by accounting professionals it allows judges to clarify concepts in order to determine the guilt or innocence of an accused. Due to the above, it is important that the auditor or accountant knows the importance of their role in the Accusatory Criminal System with the objective of improving aim performance and contributing to justice his work.

Key words: Accounting, forensic audit, orality, expert witness

Introducción

Con la Ley No. 63 de 28 de agosto de 2008 publicada en Gaceta Oficial No.26,114 de 29 de agosto de 2008, se adopta el Sistema Penal Acusatorio para la República de Panamá, que introduce la legislación procesal penal que se instaura en nuestro país. El Sistema Penal Acusatorio (SPA) entró en vigencia de manera gradual a partir del 2 de septiembre de 2011.

Es un sistema que busca, a través de un proceso legal, responder en corto tiempo las denuncias de delitos. En este sistema, el fiscal, la defensa y la víctima tienen igualdad de oportunidades de ser oídas; y las decisiones están a cargo de un juez independiente e imparcial.(Ministerio Público, s.p)

La característica principal es que es de tipo oral donde todas las partes participan en igualdad de oportunidades, con este sistema y a raíz de que cada día sale nuevas modalidades de cometer delitos como el lavado de dinero, el blanqueo

de capitales, fraudes también este sistema tiene nuevas herramientas para hacerle frente a estos casos y una de esta es por medio de la auditoria forense ya que esta sirve para impartir justicia en el sistema penal acusatorio.

Pero dicha auditoria forense no serviría de sustento en una investigación si no es realizada por un auditor forense quien debe ser imparcial, profesional y a la vez debe ser un investigador analítico, cuidadoso de la evidencia y mantener un perfil bajo, estar preparado ya que su testimonio lo hará de forma oral y este debe mantener un equilibrio emocional y estar seguro de sus sustento ya que la contra parte le hará preguntas para confundir al jurado y crear dudas de la veracidad de su testimonio.

Desarrollo

A partir del 2 de septiembre 2016 empezó regir en toda la República de Panamá el sistema penal acusatorio; que tiene entre sus novedades que “la decisión judicial ya no se agota en el viejo binomio fáctico jurídico de la justicia inquisitiva, sino en los tres factores de fundamentación: Los hechos, el derecho y la prueba.” (Barrios González, 2014,p.13)

Esto significa un gran cambio en la forma en que se administra justicia y en como los auditores principalmente los dedicados a la rama forense deben aplicar sus conocimientos para aportar pruebas de calidad que ayuden a esclarecer los casos de fraude y corrupción ya sea para confirmarlos o descartarlos; además, de la habilidad que deberá desarrollar para exponer sus evidencias debido a que una de las características del proceso penal acusatorio es la audiencia oral.

Es por esta razón que la Auditoría Forense, es una alternativa para combatir la corrupción, porque permite que expertos emitan ante los jueces conceptos y opiniones de valor técnico, que le permiten a la justicia actuar con mayor certeza. (Rozas Flores, A.,2009 p.68)

Sin embargo, a pesar de estos cambios importantes en la manera como los auditores deberán realizar sus funciones, muchos contadores desconocen el funcionamiento del sistema penal acusatorio y la importancia de la Auditoría Forense en la investigaciones solicitadas ya sea por la fiscalía o los abogados defensores, puesto que ayuda a los fiscales con evidencia para probar la teoría de sus casos y a los abogados defensores los informes periciales para lo que se conoce como el contradictorio.

En el sistema penal acusatorio el auditor tendrá nuevas responsabilidades siendo una de las principales el conocimiento de sus funciones y el rol que debe desempeñar como testigo experto que ayude en los procesos judiciales.

Puesto que para Ocampo S., et.al (2010) la auditoría forense, es la auditoría que se enfoca en la prevención y detección del fraude financiero, y generalmente los resultados de la auditoría forense son utilizados por la justicia para analizar, detectar y castigar delitos. (p.110)

Conceptualización de Sistema Acusatorio

En base a lo que indica el Ministerio Público de la República de Panamá, el sistema penal acusatorio es un sistema que busca, a través de un proceso legal, responder en corto tiempo las denuncias de delitos. En este sistema, el fiscal, la defensa y la víctima tienen igualdad de oportunidades de ser oídas; y las decisiones están a cargo de un juez independiente e imparcial. En este sistema impera la separación de funciones, esto es: El Ministerio Público investiga los delitos y presenta la acusación si tiene los elementos para ello y el juez decide la culpabilidad o no del acusado en base a esas pruebas debatidas.

El Sistema Penal Acusatorio (SPA) entró en vigencia en nuestro país de manera gradual, por fases cuidadosamente definidas de acuerdo a las características y realidad de la administración de justicia panameña.

La programación fue la siguiente:

- En Coclé y Veraguas (Segundo Distrito Judicial) inició el 2 de septiembre de 2011.
- En Herrera y Los Santos (Cuarto Distrito Judicial) inició el 2 de septiembre de 2012.
- En Chiriquí y Bocas del Toro (Tercer Distrito Judicial) comenzó el 2 de septiembre de 2015.
- En Panamá, Colón y Kuna Yala (Primer Distrito Judicial) inició el 2 de septiembre de 2016.

Figura 1.

Ciclo de implementación del Sistema Penal Acusatorio



Fuente: <http://ministeriopublico.gob.pa/sistema-penal-acusatorio>

Funciones del perito y el auditor forense en el sistema penal acusatorio

En Panamá, la profesión de Contabilidad está reglamentada por la Ley 280 de 30 de diciembre de 2021 que regula el ejercicio de la profesión de Contador Público Autorizado, indicando en su artículo No.2 actos propios del ejercicio de la profesión de contador público autorizado, en su numeral No. 7, la participación como perito para la presentación de informes periciales en investigaciones judiciales y de jurisdicción de cuentas, cuando impliquen informes de contabilidad o de auditorías relacionadas con tributos, tasas y otros gravámenes nacionales y municipales, así como el uso y manejo de fondos públicos.

Además, el referido artículo también señala como actor propio del ejercicio de la profesión de Contador Público Autorizado en el numeral No.13 a la auditoría forense independiente en la prevención y combate del fraude, corrupción y lavado de dinero en el sector gubernamental y privado.

De igual forma en el Código Penal Procesal también encontramos artículos que regulan la profesión del auditor forense y del perito.

Artículo 406 Procedencia: Puede practicarse un peritaje cuando sea necesario poseer conocimientos especiales en alguna ciencia, arte o técnica para descubrir o valorar un elemento o prueba. La prueba pericial debe ser practicada por expertos imparciales, objetivos e independientes.

Sólo podrá fungir como perito la persona natural que acredite mediante el respectivo certificado o diploma de idoneidad para la materia sometida a su experticia o dictamen. Se exceptúan los casos prácticos para los cuales no se requiera diploma certificado de idoneidad, en cuyo caso deberá acreditarse la experiencia.

Artículo 413 Informe pericial: Los peritos presentarán sus conclusiones oralmente en juicio, salvo en los supuestos previstos en el numeral 2 del artículo 379. Para ello podrán consultar sus informes escritos o valerse de todos los elementos auxiliares útiles para explicar las operaciones periciales realizadas.

Artículo 414 Reglas de la declaración del perito en juicio: Después de juramentar e interrogar al perito sobre su identidad personal y las circunstancias generales, quien preside le indicará que exponga brevemente el contenido y las conclusiones de su pericia. A continuación podrá ser interrogado y conainterrogado por las partes.

Artículo 417 Recusaciones: Los peritos podrán ser recusados por las mismas causales y en la forma indicada para los jueces en los artículos 50 y 57 de este código.

Artículo 50 Causales de impedimentos o recusación: Los jueces podrán apartarse del conocimiento de la causa o ser recusados por las partes cuando existan conflictos de intereses o motivos graves que afecten su imparcialidad, como las relaciones de parentesco, convivencia, amistad, enemistad y comerciales con algunas partes, o cuando pueda existir un interés en el resultado del proceso o cuando hayan intervenido con autoridad en el proceso y siempre haya temor fundado de parcialidad.

El Juicio Oral

El eje central que se impone en el sistema penal acusatorio está constituido por la instauración del juicio oral y se realiza sobre la base de la acusación, en Panamá se utiliza la modalidad oral con el fin de que todas las partes tengan igualdad de oportunidades, es por esa razón que los contadores y auditores forenses deben presentar oralmente en los juicios sus informes ya sea por fraude, lavado de dinero u otra actividad irregular, convirtiendo de esta forma a la auditoría forense en una excelente herramienta para impartir justicia.

Por lo antes expuesto Cano y Lugo (2005) señalan que esta auditoría solamente la puede hacer un experto en auditoría y este sujeto se convierte así en un testigo experto ya que tendrá que dar su testimonio en forma oral frente a un grupo de personas donde se realiza un juicio. (s.p)

Por estas razones se le exige más al auditor forense y este debe tener un perfil que vaya de acuerdo con el sistema penal acusatorio.

Como los peritos contables y auditores forenses son los que le explican al juez el caso y éste sólo sabe de leyes, no de contabilidad o auditoría, el informe tiene que ser claro, sencillo, completo, y debe contener los métodos empleados, los resultados obtenidos, la conclusión y, desde luego, todas las pruebas y evidencias que respalden la investigación efectuada y posteriormente de su presentación debe sujetarse a los conainterrogatorios correspondientes.

No se trata simplemente de rendir un testimonio y contestar preguntas, se trata de “defender con autoridad sus argumentos” de rebatir en Corte las objeciones que tenga la defensa para deslegitimar las evidencias y pruebas que se presenten ante la Corte. Debe estar preparado para no perder el control ante los ataques de la defensa, quien buscará hacerlo caer en contradicciones y derrumbar el caso. (Cárdenas y Becerra, 2010)

El auditor forense y el perito contable al momento de presentarse en el juicio debe tener en cuenta que su misión es la de presentar de manera precisa el informe que realizó durante su auditoría o peritaje, debe estudiar el caso y preparar su presentación para evitar verse confundido o vacilante al momento de su exposición y mantener ante todo una actitud serena principalmente al momento del conainterrogatorio mostrando confianza, tomando en cuenta que el abogado defensor usará todas sus técnicas para tratar de hacer que el auditor se contradiga o se vea confuso. Por eso es importante presentarse de manera calmada, objetiva

y no demostrar prejuicios contra los imputados, simplemente presentar los resultados de su examen o investigación.

En ese mismo orden de ideas Ríos (2016) señala que “generalmente una persona calificaría como testigo experto si es capaz de transmitirle al jurado un entendimiento técnico del caso explicando las metodologías y teorías usadas para su desarrollo.” (s.p)

Consideraciones finales

El papel del auditor forense es un auxiliar de la justicia y por ende se convierte en un testigo experto y su trabajo ayuda a impartir justicia ya que con esta acción facilita esclarecer un proceso que se esté investigando.

Por tal razón debe prepararse no solo en la parte contable sino que debe convertirse en un investigador inteligente y analítico, así como mantener un bajo perfil ya que muchas veces se verá investigando delincuentes de cuello blanco quienes tienen mucho poder y trataran de sobornarlo o amenazarlo puesto que se pueden ver afectados los intereses de organizaciones delictivas.

Terminada la investigación, el Auditor Forense, debe estar perfectamente preparado en la presentación de su investigación en la Corte. No se trata simplemente de rendir un testimonio y contestar preguntas, se trata de defender con firmeza su informe de rebatir en Corte las objeciones que tenga la defensa para deslegitimizar las evidencias y pruebas que se presenten. Debe estar preparado para no perder el control ante los ataques de la defensa, quien buscará hacerlo dudar y tumbarle el caso.

Los abogados son expertos en la técnica y el arte del contrainterrogatorio que tiene como objetivo que el perito caiga en contracciones, por lo que es muy importante que el mismo esté preparado para esa etapa, incluso debe practicar con el fiscal cualquier pregunta que se puede formular en el contrainterrogatorio.

Por ello, consideramos importante que en los contenidos de las Licenciaturas en Contabilidad y Auditoría que se imparte en las universidades incorporar una asignatura relacionada a la oralidad y la presentación de las auditorías o peritajes en los juicios de manera que se prepare a los profesionales de la Contabilidad en el arte de la exposición de sus informes y cómo de manera serena y profesional enfrentar las preguntas que incluye el contrainterrogatorio proveniente de los abogados defensores o fiscales y de esta manera ayudar a los profesionales que se dediquen a la auditoría y al peritaje contable.

Referencias bibliográficas

Asamblea Nacional.(2008) *Ley 63 de 29 de agosto de 2008. Código Procesal Penal de la República de Panamá.* Gaceta Oficial 26114.

Asamblea Nacional.(2021) *Ley 280 de 30 de diciembre de 2021 que regula el ejercicio de la profesión de Contador Público Autorizado.* Gaceta Oficial 29445-E.

Barrios González, B. (2014) *Manual práctico de litigación oral & argumentación.* Librería Editorial Barrios & Barrios – Cultura Portobelo. Primera Edición 169 páginas.

Cano. M.A. y Lugo, D. (2005) *Auditoría Forense: en la investigación criminal del lavado de dinero y activos.* 2da. Edición; ECOE ediciones: 370 páginas.

Cárdenas, L.M. y Becerra, A. M.(2010) *Rol del contador auditor, en la aplicación de la justicia.*

Ministerio Público. (2015) Implementación del Sistema Penal Acusatorio. <http://ministeriopublico.gob.pa/sistema-penal-acusatorio>.



Ocampos, S., Trejos, O. y Solarte, G. (2010) Las Técnicas Forenses y la Auditoría. *Scntia Et. Technica*, vol. XVI, núm. 45 agosto, 2010, pp. 108-113. <https://www.redalyc.org/pdf/849/84917249019.pdf>

Ríos, J. (2016) Cómo testificar ante un fraude o ciber-delito cuando eres auditor. <https://www.auditool.org/blog/fraude/como-testificar-ante-un-fraude-o-ciber-delito-cuando-eres-auditor>

Rozas Flores, A. (2009) Auditoría Forense. *Quipukamayoc*, vol. 16, núm. 32, pp. 67-93. <https://sisbib.unmsm.edu.pe/bibvirtual/publicaciones/quipukamayoc/2009/segundo/pdf/a09v16n32.pdf>