



*República de Panamá*  
*Procuraduría de la Administración*

Panamá, 23 de agosto de 2024

Nota C-164-24

Magister

**Milton Chambonett**

Director General

Chambonett y Asociados

Ciudad.

**Ref: Auditoría Forense Contable Externa.**

Magister Chambonett:

Por este medio damos respuesta a su misiva recibida en este Despacho el 6 de agosto de 2024, en la que nos preguntan sobre lo siguiente:

- “1. ¿Puede una persona natural o jurídica debidamente acreditada por la Junta Técnica de Contabilidad (J.T.C.) del Ministerio de Comercio e Industrias (M.I.C.I), realizar una auditoría forense contable externa, sobre la información financiera o contable de una entidad pública, sea está (sic) centralizada o descentralizada (Gobierno Central, entidades autónomas y semiautónomas, los municipios, las juntas comunales, los intermediarios financieros y las sociedades anónimas en las que el Estado sea propietario del 51% o más de sus acciones o patrimonio), bajo la figura de un contrato de servicios profesionales o bajo parámetro de la ley de contrataciones pública de Panamá, bien sea, mediante la figura de un procedimiento excepcional de contratación o contratación directa?
  
2. ¿Según las disposiciones contenidas en el artículo 280 de la Constitución Política de la República de Panamá, el artículo 11 de la Ley 32 de 8 de noviembre de 1984, y demás normas complementarias, puede una persona natural o jurídica, debidamente acreditada por la Junta Técnica de Contabilidad (J.T.C.) del Ministerio de Comercio e Industrias (M.I.C.I), emitir un informe sobre la información financiera o contable de una entidad pública, sea una entidad centralizada o descentralizada (Gobierno Central, entidades autónomas y semiautónomas, los municipios, las juntas comunales, los intermediarios financieros y las sociedades anónimas en las que el Estado sea propietario del 51 % o más d sus acciones o patrimonio) de forma previa al informe que por ley, corresponde realizar y emitir por parte de la Dirección Nacional de Investigaciones y Auditoría Forense de la Contraloría General de la República?

3. Según las disposiciones contenidas en el artículo 280 de la Constitución Política de la República de Panamá, el artículo 11 de la Ley 32 de 8 de noviembre de 1984, y demás normas complementarias, la elaboración y emisión previa de un informe de auditoría forense contable externa, sobre la información financiera o contable de una entidad pública, sea está (sic) centralizada o descentralizada (Gobierno Central, entidades autónomas y semiautónomas, los municipios, las juntas comunales, los intermediarios financieros y las sociedades anónimas en las que el Estado sea propietario del 51 % o más de sus acciones o patrimonio), por parte de un persona natural o jurídica debidamente acreditada por la Junta Técnica de Contabilidad (J.T.C.) del Ministerio de Comercio e Industrias (M.I.C.I.), puede servir de base o complemento para la solicitud y elaboración de un informe forense contable a realizarse por la Dirección Nacional de Investigaciones y Auditoría Forense de la Contraloría General de la República; y que los mismos puedan ser objeto de análisis y valoración dentro de una denuncia penal o investigación y proceso en la esfera penal que guarde relación al uso indebido de fondos públicos?
  
4. ¿Según las disposiciones contenidas en el artículo 280 de la Constitución Política de la República de Panamá, el artículo 11 de la Ley 32 de 8 de noviembre de 1984, Ley No. 280 de 30 de diciembre de 2021 y demás normas complementarias, que (sic) tipo de auditorías contables externas son permitidas a realizar sobre la información financiera o contable de una entidad pública, sea ésta centralizada o descentralizada (Gobierno Central, entidades autónomas y semiautónomas, los municipios, las juntas comunales, los intermediarios financieros y las sociedades anónimas en las que el Estado sea propietario del 51 % o más de sus acciones o patrimonio), por parte de una persona natural o jurídica debidamente acreditada por la Junta Técnica de Contabilidad (J.T.C.) del Ministerio de Comercio e Industrias (M.I.C.I.)?”

Sobre el particular, debo manifestarle que a la Procuraduría de la Administración le corresponde, tal como lo prevé el numeral 1 del artículo 6 de la Ley No.38 de 31 de julio de 2000, Orgánica de esta entidad, ***“servir de consejera jurídica a los servidores públicos administrativos que consultaren su parecer respecto a determinada interpretación de la ley o el procedimiento que debe seguirse en un caso concreto”***, y sucede que en este caso, quien hace la consulta ***no es servidor público administrativo, sino una firma de contadores públicos.***

No obstante, en esta ocasión le brindaremos una opinión objetiva general, sobre los temas consultados, manifestándole que la misma no reviste un carácter vinculante para esta Procuraduría de la Administración.

Observamos primeramente, que las preguntas planteadas tienen como finalidad, que nos pronunciemos en torno a, si una persona natural o jurídica debidamente acreditada ante la Junta Técnica de Contabilidad, puede realizar una auditoría forense contable externa a una entidad pública; si además, puede emitir un informe de forma previa al que le corresponde realizar la Dirección Nacional de Investigaciones y Auditoría Forense de la Contraloría General de la

República; si dicho informe puede servir de base o complemento para la solicitud y elaboración de un informe forense contable que le corresponde realizar a la referida Dirección; si esos informes pueden ser valorados dentro de una denuncia penal; y además que le digamos qué tipo de auditorías contables externas puede realizar la persona natural o jurídica acreditada sobre la información financiera y contable de una entidad pública.

Ahora bien, la consulta no hace referencia a las razones por las cuales se formula la misma, y si la firma de auditores realizó o no la auditoría forense, por los que nos limitaremos a lo que señala la ley sobre el particular. Para ello se hará preciso delimitar lo que se entiende por auditoría forense contable externa, para luego determinar si la persona natural o jurídica debidamente acreditada ante la Junta Técnica de Contabilidad puede realizarla.

Así las cosas, tenemos que, la auditoría forense contable externa es la revisión de los procedimientos que se llevan en una empresa a nivel contable, para comprobar que se reúne con los requisitos establecidos, y la misma puede ser interna o externa, en función si la realiza auditores internos o externos, y forense quiere decir *“Lo que concierne al foro; o sea, a los tribunales y sus audiencias por extensión, lo jurídico en general”* como lo señala Guillermo Cabanellas de Torres en el Diccionario Jurídico Elemental.

La auditoría forense es una “rama de la auditoría que se orienta a participar y coadyuvar en la investigación de fraudes; es decir, actos conscientes y voluntarios con los cuales se burlan 2024-2009o eluden normas legales, o se usurpa lo que por derecho corresponde a sujetos, mediante uso o mecanismo doloso con el fin de obtener un beneficio ilegal”, según la definición que nos suministra el “Manual de Auditoría Forense”, aprobado mediante Resolución No. 45-21 DIAF, de 20 de enero de 2021, dictado por el Contralor General de la República y publicado en la Gaceta Oficial No. 29476 de 14 de febrero de 2022.

Igualmente, el informe contable es la información que se procesa por el sistema contable, se refiere al patrimonio de una empresa en un momento dado y su evolución en el tiempo, que no solo sirve a los integrantes de esa empresa, sino a terceros que interactúan con ella.

En este sentido, las excertas legales que se citan en la consulta, o sea, la Constitución Política de la República de Panamá, la Ley No.32 de 8 de noviembre de 1984 y la Ley No.280 de 30 de diciembre de 2021, se refieren a las funciones de la Contraloría General de la República y a los actos del Contador Público Autorizado.

En efecto, el artículo 280 de la Constitución Política de la República de Panamá, dispone lo siguiente:

**“Artículo 280.** Son funciones de la Contraloría General de la República, además de las que señale la Ley, las siguientes:

1. ...
4. Realizar inspecciones e investigaciones tendientes a determinar la corrección o incorrección de las operaciones que afecten patrimonios públicos y, en su caso, presentar las denuncias respectiva.  
...”

Asimismo, el artículo 11 de la Ley No.32 de 8 de noviembre de 1984, "Por la cual se adopta la Ley Orgánica de la Contraloría General de la República", dice así:

**"Artículo 11.** Para el cumplimiento de su misión, la Contraloría General de la República ejercerá las siguientes atribuciones:

1. ...

4. Realizará inspecciones e investigaciones tendientes a determinar la corrección o incorrección de las operaciones que afecten patrimonios públicos y, en su caso, presentará las denuncias respectivas. Estas investigaciones pueden iniciarse por denuncia o de oficio, cuando la Contraloría lo juzgue oportuno. Al instruir una investigación, la Contraloría practicará las diligencias tendientes a reunir los elementos de juicio que esclarezcan los hechos, pudiendo recibir testimonios, designar peritos, realizar inspecciones y practicar cualesquiera otras pruebas instituidas por la Ley." (Subraya la Procuraduría)

Por otra parte, la Ley No.280 de 30 de diciembre de 2021, "Que regula el ejercicio de la profesión de contador público autorizado", establece en su artículo 2 cuáles son los actos propios del ejercicio de la profesión de contador público autorizado, así:

**"Artículo 2.** Son actos propios del ejercicio de la profesión de contador público autorizado, ya sea en forma de presentación manual, computarizada, digital o de cualquier tipo o medio electrónico o de comunicación, todos aquellos servicios que den fe pública sobre la veracidad de la información relacionada con la función técnica de producir, de manera sistemática y estructural, la información cuantitativa en términos monetarios de las transacciones económicas que realizan las personas naturales o jurídicas, públicas y privadas, así como los hechos económicos que las afecten, y de comunicar dicha información, con el objeto de facilitar a los diversos interesados la toma de decisiones de carácter financiero en relación con el desarrollo de sus actividades respectivas. También constituyen actos propios de la profesión de contador público autorizado los siguientes:

1. El registro sistemático de las transacciones financieras, económicas y patrimoniales, así como el análisis, de información y documentación mediante cualquier método de estas transacciones.

2. La auditoría externa, el dictamen o refrendo de los estados financieros, contraloría, auditoría interna, tesorería y presupuesto.

...

6. La asesoría, consultoría, peritajes fiscales, judiciales, administrativos y de cualquier otra naturaleza sobre transacciones, negocios o documentos que contengan registro y/o información contable o financiera.

7. La participación como perito para la presentación de informes periciales en investigaciones judiciales y de jurisdicciones de cuentas, cuando implique 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.

...

13. La auditoría forense independiente en la prevención y combate al fraude, corrupción y lavado de dinero en el sector gubernamental y privado.

..." (Lo subrayado es nuestro).

De la norma antes citada, es decir, el artículo 2 de la Ley No.280 de 2021, se advierte que la persona natural o jurídica debidamente acreditada como contador público autorizado ante la Junta Técnica de Contabilidad del Ministerio de Comercio e Industrias, puede perfectamente realizar auditorías forenses contables externas a cualquier dependencia pública o entidades privadas, y asimismo, emitir un informe de esa misma naturaleza sobre la información financiera y contable, y puede también emitir un informe previo al que por ley, corresponde realizar y emitir a la Dirección Nacional de Investigaciones y Auditorías Forenses de la Contraloría General de la República, siempre que, en este último caso, así lo haya solicitado el Ministerio Público o la autoridad jurisdiccional competente; y dicho informe deberá ser valorado por esta autoridad, si cumple con los requisitos legales.

Cabe mencionar que el Decreto No.72-15-Leg dictado el 12 de enero de 2015 dictado por el Contralor General de la República, trata sobre las funciones de la Dirección Nacional de Investigación Forense (DIAF) de esa Contraloría, y entre ellas está la de "planear, controlar y coordinar las investigaciones de auditorías sobre actos de manejo de fondos y otros bienes públicos que sean requeridos por el Ministerio Público o autoridades jurisdiccionales competentes, que sean asignadas directamente por el Contralor General de la República" (Cf. artículo 2, numeral 1, del citado Decreto No. 72-15), de manera que no se puede hablar de auditoría forense, si la misma no ha sido solicitada por el Ministerio Público o una autoridad jurisdiccional competente.

En esta forma damos la opinión general, reiterándole que la misma no es vinculante para la Procuraduría de la Administración.

Atentamente,

  
Rigoberto González Montenegro  
Procurador de la Administración



RGM/gac  
C-147-24