

**UNIVERSIDAD DE PANAMA
VICERRECTORIA DE INVESTIGACION Y POSTGRADO**

RESPONSABILIDAD CIVIL DEL PERITO CONTABLE

ELSA E. SANTOS A.

**TESIS PRESENTADA COMO UNO DE LOS REQUISITOS PARA OPTAR AL
GRADO DE MAGÍSTER EN DERECHO PRIVADO CON ÉNFASIS EN
DERECHO CIVIL**

**PANAMÁ, REPUBLICA DE PANAMÁ
2018**

DEDICATORIA

A Dios Todopoderoso por darme la fuerza necesaria para cumplir con esta meta.
A mi madre María E. de Santos por ser ejemplo de lucha y sacrificio; uno de los pilares más importantes de mi vida, por brindarme fortaleza y el apoyo necesario para continuar y enfrentar los retos de la vida sin desfallecer.
A mi hijo Luis G. Díaz S. por su paciencia y ánimo brindado.
A mis familiares y amigos que de una u otra forma me ofrecieron ánimo, apoyo y ayuda incondicional.

AGRADECIMIENTO

A mi Señor Dios todopoderoso, por ser guía, y luz en mi camino.

A mis padres, familiares y amigos, por su apoyo y confianza en mí.

Al Dr. Virgilio Trujillo, por su profesionalismo, por sus valiosos aportes y consejos en la ejecución del presente trabajo de graduación.

INDICE GENERAL

	PÁG.
RESUMEN	1
SUMMARY	1
INTRODUCCIÓN	2

CAPÍTULO I. FUNDAMENTACION TEORICA

1. El Perito Contable en Panamá	6
a) Generalidades	6
b) Evolución Histórica, Constitucional y Legal del Ejercicio de la Profesión del Contador Público Autorizado	7 7
c) Antecedentes de la Contabilidad en Panamá	8
d) Ley No. 57 de 1 de septiembre de 1978	10
d.1 Decreto No. 26 de 17 de mayo de 1984	12
e) De los Actos de la Profesión del Contador Público Autorizado	13
e.1 Facultad de Dar Fe Publica	13
e.2 Actos de la Profesión	14
e.3 Función Privativa del Contador Público Autorizado	16
f) De la Naturaleza Jurídica del Peritaje	19
g) Clasificación del Peritaje	21
h) Perito	21
h.1 Que sea una Persona Idónea	22
h.2 Que sea una Persona de Honorabilidad	24
h.3 Que sea Imparcial	24
i) Formalidades en la Designación de los Peritos	25
i.1 Nombramiento de Peritos	25
i.2 Número de Peritos	26

	PÁG.
i.3 Juramentación del Cargo	26
i.4 Impedimentos y Recusaciones	27
j) La Contraloría General de la República como Auditor Externo, Independiente y Objetivo de la Gestión Pública en Panamá	27 27
2. La responsabilidad Civil del Perito Contable	30
a) Concepto de Responsabilidad	31
b) Responsabilidad Disciplinaria	32
c) Responsabilidad Jurídica	34
c.1 Responsabilidad Penal	34
c.2 Responsabilidad Civil	35
c.1.1 Responsabilidad Contractual	37
c.1.2 Responsabilidad Extracontractual	40
3. Derecho Comparado y Jurisprudencia	43
a) Costa Rica	43
b) Colombia	45
c) España	47
d) Perú	50
4. Jurisprudencia y Comentarios	52
a). Sentencia de 11 de noviembre de 2005. Sala Tercera de lo Contencioso Administrativo de la Corte Suprema de Justicia	52 52
b) Auto de 21 de octubre de 2015. Juzgado Primero de Circuito de Coclé. Ramo Civil	55 55
c) Sentencia de 10 de diciembre de 2012. Sala Primera de lo Civil de la Corte Suprema de Justicia	56 56
d) Sentencia de 29 de septiembre de 2014. Sala Primera de lo Civil de la Corte Suprema de Justicia	58 58
e) Sentencia de 4 de mayo de 2010. Sala Primera de lo Civil de la Corte Suprema de Justicia	61 61

	PÁG.
f) Sentencia de 21 de septiembre de 2007. Sala Primera de lo Civil de la Corte Suprema de Justicia	64 64
g) Sentencia de 14 de mayo de 2016. Sala Primera de lo Civil de la Corte Suprema de Justicia	68 68
h) Sentencia de 11 de abril de 2016. Sala Primera de lo Civil de la Corte Suprema de Justicia	71 71

CAPÍTULO II. ASPECTOS METODOLÓGICOS

1. Planteamiento del Problema	75
2. Justificación	76
3. Hipótesis de la Investigación	77
4. Objetivos de la Investigación	78
a) General	78
b) Específico	78
5. Alcance y Delimitación de la Investigación	79
6. Tipo de Investigación	79
7. Fuente de Información	80
8. Población y Muestra	81
9. Las Variables	82
10. Definición Conceptual	82
11. Definición Operacional	84
12. Descripción de Técnicas e Instrumentos	85
13. Tratamiento de la Información	86
14. Diseño Metodológico de la Investigación	86

CAPÍTULO III.RESULTADOS Y DISCUSIÓN

1. Generalidades	87
2. Tabulación de Datos	89
a) Análisis e Interpretación de resultados	89
b) Cuestionarios	90
3. Propuesta de Anteproyecto de Ley	105
a) Exposición de Motivos	105
b) Anteproyecto de Ley	106
CONCLUSIONES	110
RECOMENDACIONES	118
BIBLIOGRAFIA	121

INDICE DE CUADROS

		PÁG.
CUADRO No.1	Los Contadores Públicos Autorizados evalúan la Norma que regulan su profesión.	90
CUADRO No.2	Importancia de modificar la Ley 57 de 1978.	92
CUADRO No.3	Confianza en los Informes de Auditoria o Dictámenes Periciales.	93
CUADRO No.4	La legislación financiera en Panamá debe estar al nivel de los países avanzados.	94
CUADRO No.5	Unificación de las Normas Contables en Panamá.	95
CUADRO No.6	Labor del Auditor o Perito frente a los casos de corrupción.	96
CUADRO No.7	Designación del Contador Público Autorizado como perito contable.	98
CUADRO No.8	Responsabilidad civil ante informes periciales deficientes.	99

CUADRO No. 9	Causas de una labor pericial deficiente.	PÁG. 100
CUADRO No.10	Importancia de informes periciales eficientes en los delitos de corrupción.	101
CUADRO No.11	Nivel de confianza del público en general en los informes de auditoría o dictámenes periciales.	103
CUADRO No.12	Responsabilidad del auditor o perito contable ante posibles daños ocasionados	104

INDICE DE ABREVIATURAS

		PÁG.
G.O.	Gaceta Oficial de Panamá	10
D.G.A.	Dirección General de Auditoría	29
D.I.N.A.G	Dirección Nacional de Auditoría General	29
I.S.S.A.I.	Normas Internacionales de las Entidades Fiscalizadoras Superiores	29
I.N.T.O.S.A.I.	Organización Internacional de las Entidades Fiscalizadoras Superiores	29
P.G.C.	Plan General de Contabilidad de España	48
L.S.A.	Ley de Sociedades Anónimas de España	48
L.A.C.	Ley de Auditoría de Cuentas de España	48
T.R.L.S.A.	Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas de España	48
R.A.C.	Reglamento de Auditoria de Cuentas de España	48
M.I.C.I.	Ministerio de Comercio e Industria de Panamá	92

RESUMEN

La Responsabilidad Civil del Perito Contable, se ha convertido en un tema a nivel mundial por los escándalos financieros que han sacudido a las grandes firmas de auditoría, puesto que es uno de los actos propios ejercidos por el Contador Público Autorizado y debe tenerse en cuenta que de acuerdo al Código Judicial panameño el peritaje constituye un medio de prueba, producido por un auxiliar de justicia. Al no existir una reglamentación específica sobre la actividad que realizan los peritos contables y, además, existen normas jurídicas muy generales respecto a la responsabilidad civil (contractual y extracontractual) en la que puedan incurrir, lo que constituye un riesgo en su actividad ya que sus Informes son elaborados en base a un conjunto de reglas generales que sirven de guía contable para formular criterios aplicados a discreción, lo que puede provocar la manipulación de los resultados, en detrimento de una mayor transparencia de la información. Por lo anterior, no se debe pasar por alto que la labor profesional del contador público autorizado es llevada a cabo a través de informes de auditoría, certificación contable y peritajes. Así las cosas, estamos frente a una labor que debe ejercerse con suma objetividad y ninguna discrecionalidad, puesto que el agente calificador de una investigación o el juzgador dependerá de ese criterio pericial para decidir una causa.

SUMMARY

The Accountant's Civil Liability has become a global issue because of the financial scandals that have shaken the big auditing firms, since it is one of the acts performed by the Certified Public Accountant and it must be taken into account that According to the Panamanian Judicial Code, the expert opinion constitutes a means of proof, produced by an assistant of justice. In the absence of a specific regulation on the activity carried out by the accounting experts and, in addition, there are very general legal rules regarding civil liability (contractual and extra contractual) in which they may incur, which constitutes a risk in their activity since their Reports are prepared based on a set of general rules that serve as an accounting guide to formulate criteria applied at discretion, which may lead to manipulation of results, to the detriment of greater transparency of information. Therefore, it should not be overlooked that the professional work of the authorized public accountant is carried out through audit reports, accounting certification and expert reports. Thus, we are facing a task that must be exercised with great objectivity and no discretion, since the qualifying agent of an investigation or the judge will depend on that expert opinion to decide a cause

INTRODUCCIÓN

La actividad del perito adquiere en la actualidad una importancia trascendente por su especial y amplio manejo técnico en un área particular del conocimiento. Estos expertos son requeridos para dar asesoría sobre temas de su especialización. Al emitir el dictamen, manifestará que ha actuado con la mayor objetividad posible, tomando en consideración lo que pueda favorecer, así como lo que sea susceptible de causar perjuicio a cualquiera de las partes.

El estudio por el cual nos hemos propuesto investigar es la responsabilidad civil del experto en materia contable, los actos que involucran al profesional que ejerce la especialidad, y su responsabilidad jurídica de tipo civil.

La norma que sustenta la actividad del experto, objeto de este estudio, es la Ley 57 de 1 de septiembre de 1978, que regula la profesión del Contador Público autorizado. En su contenido establece los actos propios de la profesión, determinado en su Artículo 1, la función privativa del contador público que es dar fe pública, en aquellos servicios de índole económico y financiero, incluyendo los peritajes como actos propios de la profesión.

La función que ejerce el Contador Público Autorizado será abordada desde su especialidad en las auditorías de índole financiero.

Al existir una dispersión normativa sobre la actividad que realizan los peritos contables y en cuanto a la responsabilidad civil en la que puedan incurrir en el desempeño de sus funciones, éstas serán estudiadas a partir de la responsabilidad civil contractual y extracontractual contenida en el Código Civil panameño.

La Ley que regula la profesión de Contador Público Autorizado en Panamá incluye como actos propios de la profesión todos aquellos servicios que den fe pública sobre la veracidad de la información económica y financiera que realizan las personas naturales y jurídicas, públicas y privadas y los hechos económicos que las afecten, con la finalidad de producir informes a la gerencia y para terceros que sean útiles para la toma de decisiones. Tales informes elaborados en base a un conjunto de reglas generales que sirven de guía contable para formular criterios u opiniones aplicados a discreción del profesional, quien es el que determina la forma de proceder entre varias reglas o normas; puede provocar la manipulación de los resultados en detrimento de una mayor transparencia de la información.

En la actualidad, Panamá cuenta con una Ley que regula la profesión del Contador Público autorizado, identificada como Ley 57 de 1 de septiembre de 1978, norma jurídica que requiere ser reformada, ya que es la que sirve de fundamento a las auditorías financieras, tanto para el sector público como para el sector privado; así como los peritajes contables, solicitados por el Estado o por la parte interesada. Esta norma nos plantea un asunto por resolver y es que atribuye a los profesionales de la contabilidad la facultad discrecional de aplicar las técnicas contables que considere apropiadas, y en base a las reglas utilizadas,

pueden emitir un informe de índole financiero, el cual es eminentemente contable, mismo puede ser utilizado como fundamento en la toma de decisiones de la índole que sea y también puede ser utilizado como medio de prueba en los procesos judiciales.

Es importante que el auditor o experto contable, conozca las posibles consecuencias jurídicas que puede acarrear su actuación durante su investigación. Si se trata de auditorías de estados financieros, la preparación del experto contable abarca mucho más que la propia contabilidad, es decir, independientemente del tipo de auditoría que realice, éste puede incurrir en dos tipos de responsabilidad, a saber, la de naturaleza contractual y la de naturaleza extracontractual.

Por lo anterior, es importante tener como prioridad de actuación, la mejora de la transparencia informativa que nos brinda el profesional de la contabilidad, ya que el resultado de la información repercute en la toma de decisiones tanto en los mercados financieros, como para el esclarecimiento de los hechos de la administración de justicia y, en el caso de mediar culpa o dolo en la actuación del profesional, será responsable por los daños y perjuicios que ocasione a las partes.

Frente a la necesidad de dotar de certeza y transparencia la información económica y financiera emitida por el auditor o experto contable, es necesario contar con un instrumento que disminuya la discrecionalidad del profesional al aplicar los procedimientos contables, y a la vez garantice su independencia e imparcialidad.

Iniciamos la presente investigación con la presentación del marco teórico el cual fundamenta nuestro planteamiento exponiendo las generalidades del perito contable en Panamá, su responsabilidad, derecho comparado y jurisprudencia nacional. En el segundo capítulo se presenta la metodología de la investigación, el procedimiento y tratamiento de la información y en su tercer capítulo presentamos los resultados de la investigación, con la propuesta del Anteproyecto de Ley que regula la profesión.

CAPITULO I. FUNDAMENTACIÓN TEÓRICA

1. El Perito Contable en Panamá

a) Generalidades

La responsabilidad de los Contadores Públicos Autorizados, al ejercer su función como auditores o expertos en materia contable, adquiere hoy día gran importancia porque del cumplimiento que conforme a la ley estos profesionales ejerzan, dependerá la toma de decisiones de índole económica y financiero, y el resultado del litigio que se realice.

De acuerdo a la No.57 de 1 de septiembre de 1978, se le otorga al contador público el privilegio de dar fe pública sobre sus actos, en materia contable al analizar e interpretar la información financiera de una organización, y realizar las demás actividades relacionadas con la ciencia contable en general; lo cual le exige una responsabilidad especial frente al Estado y a sus clientes, si se tiene en cuenta la magnitud de sus atribuciones y la relevancia de la información en el campo decisivo para el interés general.

La labor del profesional de la contabilidad, está constituida por medio de informes, que dependiendo el objetivo trazado, difieren tanto en su contenido

como en su presentación, por lo cual es importante, conocer la diferencia sustancial entre un informe de auditoría, una certificación contable y un peritaje.

El contador público autorizado, puede enfrentar responsabilidades disciplinarias y profesionales por omisión en el cumplimiento de los principios y normas del código de ética que, para tales fines, emiten los órganos rectores de la profesión contable, que en el caso que nos ocupa, le corresponde a la Junta Técnica de Contabilidad, establecer las sanciones por las faltas que cometan. Por otro lado, al no actuar con la debida diligencia y capacidad puede dar lugar a la probable realización de conductas reprochadas por nuestro ordenamiento jurídico, las cuales se encuentran contempladas en el Código Civil, asumiendo este profesional la responsabilidad civil por daños ocasionados en el ejercicio de sus funciones.

b) Evolución Histórica Constitucional y Legal del Ejercicio de la Profesión del Contador Público Autorizado

Panamá, luego de constituirse en Estado, ha tenido cuatro (4) constituciones, a saber, la Constitución de 1904, la de 1941, la de 1946 y la de 1972, esta última modificada por los Actos Reformatorios de 1978, el Acto Constitucional de 1983; los Actos Legislativos No. 1 de 1993 y No.2 de 1984 y el Acto Legislativo No.1 de 2004.

La Constitución de 1904 era de corte individualista y las otras tres (3) de carácter social. Es en la Constitución de 1904 donde aparece con rango constitucional la obligatoriedad del Estado en reconocer los Derechos y Deberes

Individuales y Sociales de toda persona al escoger libremente la profesión u oficio; estableciendo esta norma rectora, como reserva legal, que la Ley desarrolle las medidas que aseguren la idoneidad y reglamentación en el ejercicio de las profesiones.

En el artículo 29 de la Constitución de 1904, artículo 43 de la Constitución de 1941, artículo 41 de la constitución de 1946, artículo 39 de la Constitución de 1972 (sin reformar), y artículo 40 de la actual Constitución, que incluye las reformas de 1978,1983,1994, y 2004, se establece claramente y de manera expresa lo siguiente:

*“Artículo 40. Toda persona es libre de ejercer cualquier profesión u oficio sujeta a los reglamentos que establezca la Ley en lo relativo a idoneidad, moralidad, revisión y seguridad social, colegiación, salud pública, sindicación y cotizaciones obligatorias.
No se establecerá impuesto o contribución para el ejercicio de las profesiones liberales y de los oficios y las artes.”*

Es quizás bajo esta óptica que el Órgano Ejecutivo se propuso regular la profesión del contador público autorizado.

c) Antecedentes de la contabilidad en Panamá

Desde inicios de la década de 1930 se infiere que la mayoría de los contadores panameños eran empíricos y procedían en su formación de los contadores venidos de los Estados Unidos para la administración de las operaciones del Canal y las obras conexas.

Con la aprobación del Código de Comercio (publicado en G.O. 2404 de 7 de septiembre de 1916), se establece en nuestro país, la obligatoriedad de mantener libros de Contabilidad. Posteriormente es modificado con el Decreto Ley 5 de 2 de julio de 1997.

La Ley 10 de 7 de enero de 1935 (publicado en G.O. 6972 de 9 de enero de 1935), crea la Junta de Contabilidad y reglamenta el ejercicio de la profesión. Para esta época el Instituto Panameño de Contadores impulsó la Ley y se crea la primera Junta de Contabilidad. El artículo 5 de esta Ley, atribuye el título de Contador Público Autorizado, al contador que está en capacidad para desempeñar servicios que comprenden, el examen o verificación de transacciones financieras, libros, cuentas o registros; o la preparación, verificación o certificación de la contabilidad de un negocio y los estados o informes relacionados con ella, con el fin de darlos a la publicidad la certificación de hechos o datos financieros.

Mediante el Decreto 132 de 1935 (publicada en G.O. 7103 de 26 de julio de 1935), se aprueba el Reglamento Interno de la primera Junta de Contabilidad, el Reglamento de Exámenes para Contador Público Autorizado y el Reglamento de Ética Profesional.

Con la Ley 34 del 28 de enero de 1937 (publicado en G.O. 7475 de 5 de febrero de 1937) se deroga y reforman varias disposiciones del Código de Comercio. El artículo 2 de esta ley enmendó el artículo 87 del Código de Comercio para que, en lo sucesivo, se lea de la siguiente manera:

“Todo comerciante puede llevar su Contabilidad mercantil siempre y cuando que acredite ante la Junta de Contabilidad que es idóneo para ello, de otro modo queda obligado a buscar los servicios de un contabilista, quien se hará responsable solidariamente con el comerciante de las faltas e infracciones que se comentan en sus libros”.

Mediante la Ley 8 de 27 de enero de 1956 (publicado en G.O. 12995 de 29 de junio de 1956) se aprueba el primer Código Fiscal de Panamá.

Por otro lado, mediante la Ley 8 de 19 de enero de 1957 (publicado en G.O.13156 de 26 enero de 1957), se reglamenta la profesión de la contabilidad. El artículo 2 de la referida Ley establece que “Se considera actos de contabilidad todos los que se refiera a la determinación e interpretación del estado y desarrollo de las condiciones económicas y financieras conceptuándose como tales: “...Los peritajes judiciales, administrativos o de cualquier otra naturaleza que exija un informe de contabilidad... (.)”

d) Ley No. 57 de 1 de septiembre de 1978

En la actualidad la República de Panamá cuenta con una Ley que regula la profesión del Contador Público autorizado, identificada como Ley 57 de 1 de septiembre de 1978.

El Capítulo I de la citada Ley No. 57, empieza por dejar sentado los actos propios de la profesión, estableciendo lo siguiente:

Artículo No. 1, “Son actos públicos del ejercicio de la profesión 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 información

cuantitativa, en términos monetarios, de las transacciones económicas que realizan la personas naturales y jurídicas, públicas y privadas, y los hechos económicos que las afecten y, de comunicar dicha información”.

El mencionado Artículo 1 de la Ley 57, también determina que constituye actos propios de la profesión de Contador Público Autorizado, los peritajes fiscales, judiciales, administrativos y de cualquier otra naturaleza sobre transacciones o negocios que contengan registros de índole financiera y contable.

El Capítulo II, señala los requisitos para obtener la licencia de Contador Público Autorizado, los cuales son: Ser ciudadano panameño, haber obtenido título universitario con especialización en contabilidad, no tener juicio penal pendiente relacionado con delitos contra la fe pública, no haber sido condenado por delito contra la fe pública o contra la propiedad, dentro de los cinco (5) años anteriores a la solicitud de la licencia.

El Capítulo III, enfatiza el ejercicio de la profesión, señalando que sólo el Contador Público podrá ejecutar los actos de la profesión destinados a dar fe pública.

En el Capítulo IV, resalta a las personas jurídicas integradas por Contadores Públicos Autorizados, estableciendo las condiciones a las que deben estar sujetas para operar.

El Capítulo V, destaca la ética profesional que deberán ceñir los actos relacionados con el ejercicio de la profesión. Por otro lado, faculta a la Junta Técnica de Contabilidad para la elaboración del código de ética profesional, en

cuya actividad se tomaron en consideración las recomendaciones recibidas de las asociaciones de profesionales de contabilidad y universidades.

El Capítulo VI, crea la Junta Técnica de Contabilidad, estableciendo como deberá estar compuesta.

El Capítulo VII, marca las pautas para que las asociaciones profesionales puedan ejercer sus derechos de nominación.

Finalmente, el Capítulo VIII, menciona las prohibiciones y sanciones estableciendo las condiciones necesarias para ejercer los actos propios de la profesión y las sanciones monetarias correspondientes por las faltas que cometan; las cuales serán impuestas por la Junta Técnica de Contabilidad.

d.1 Decreto No. 26 de 17 de mayo de 1984

A la fecha se encuentra vigente el Código de Ética del Contador Público Autorizado, aprobado mediante Decreto No. 26 de 17 de mayo de 1984, el cual le ha permitido a la Junta Técnica de Contabilidad ejercer el papel de tribunal disciplinario de la profesión, ya que con dicho documento se hace posible que el ejercicio profesional no ético, sea sancionado.

e) De los Actos de la Profesión del Contador Público Autorizado

e.1 Facultad de dar Fe Pública

La fe pública es una figura jurídica que originalmente corresponde al Estado, pero en vista de la imposibilidad material que tiene de dar fe a todos los actos en los que intervienen las personas, se ha visto en la obligación de delegar dicha función en algunas personas, como es el caso de los Contadores Públicos Autorizados y los Notarios, quienes están habilitados para actuar y dar fe pública de acuerdo con las leyes que regulan cada actividad o función investida de tal facultad, sobre los hechos que conozcan y puedan dar cuenta, por haber ocurrido en su presencia o haber participado en su ejecución y desarrollo.

Si bien es cierto, el Estado otorga esa facultad a ambas figuras, y también, podemos mencionar que existen diferencias marcadas en cuanto a sus funciones, pues el Código Civil establece que el Notario solo responde por la parte formal y no de la sustancia de los actos y contratos; es decir, que realiza una función esencialmente documental y lo hace constar o da fe de un hecho o manifestación de voluntad.

En el caso del contador público autorizado, la Ley No. 57 de 1978, concede a este profesional un privilegio que muy pocos profesionales detentan, al atribuirle la facultad de dar fe pública sobre sus actos, en materia contable, al analizar e interpretar la información financiera de una organización, y realizar las demás actividades relacionadas con la ciencia contable en general, lo cual le exige una responsabilidad especial frente al Estado y a sus clientes, si se tiene en cuenta la

magnitud de sus atribuciones y la relevancia de la información en el campo decisivo para el interés general.

e.2 Actos de la Profesión

Al hacer mención a los actos propios que ejerce el Contador Público Autorizado, nos referimos a los actos propios que específicamente están atribuidos al profesional que ejerce la contabilidad con exclusión de las demás personas. Es una facultad que busca salvaguardar la confianza pública frente a las actuaciones necesarias de los que pretender ejercer una actividad titulada, careciendo de los requisitos exigidos para poder actuar profesionalmente.

El artículo 1 de la Ley No. 57 de 1978, establece lo siguiente:

“Artículo 1. También constituyen actos propios de la profesión del contador público autorizado, los siguientes:

- a) El registro sistemático de las transacciones económicas y financieras*
- b) La preparación, análisis e interpretación de estados financieros, sus anexos y otra información financiera; así como la opinión o el dictamen sobre la razonabilidad de los mismos;*
- c) El planteamiento, diseño, instalación o reformas de sistemas de contabilidad;*
- d) La intervención, comprobación, verificación y fiscalización de los registros de contabilidad, así como la certificación o dictamen sobre exactitudes o veracidades;*
- e) Los peritajes fiscales, judiciales, administrativos y de cualquier otra naturaleza sobre transacciones o negocios que contengan registros de índole financiera y contable;*
- f) La consultoría sobre asuntos financieros, cuando estos impliquen informes de contabilidad... (.)*

Al analizar el contenido del artículo citado se puede observar que se hace una distinción entre el alcance de un dictamen (auditoría financiera), una certificación y un peritaje, cuyos actos podemos resumir de la siguiente manera:

- Análisis e interpretación de estados financieros con sus respectivos anexos y dictamen
- Certificación sobre exactitudes y veracidades
- Auditorias (externas) con su respectivo dictamen
- Establece como función privativa del contador público el peritaje sobre asuntos contables; en los aspectos de su competencia.

Esto quiere decir, que el producto del profesional de la contabilidad estará constituido por informes de índole económico y financiero, que dependiendo del objetivo trazado, van a diferir tanto en su contenido como en su presentación.

Es de importancia conocer la diferencia sustancial entre un informe de auditoría, una certificación contable y un peritaje, ya que el primero requiere contar con una opinión del contador público (juicio razonable), que se emite a través de un dictamen, de acuerdo a las normas de auditoria vigente; mientras que en el segundo, no existe opinión alguna de parte del profesional contable, este sólo da fe de la existencia de un hecho o circunstancia de características simples y que resulta evidente a partir de los elementos que tiene a su alcance, labor a la que se denomina, certificación literal.

En lo que respecta a los peritajes, a diferencia de las auditorías, es el documento que produce el auditor o experto contable cuando actúa en calidad de

perito contable a solicitud del Estado o por la parte interesada, en un proceso judicial.

En cuanto a los contadores y auditores, podemos mencionar que trabajan en diferentes áreas de la contabilidad, esto puede parecer lo mismo porque obtienen los conocimientos en una sola carrera, pero sus trabajos son diferentes, pues los contadores procesan información financiera, mientras que los auditores normalmente revisan el trabajo de los contadores. Estos últimos pueden ser internos, que son aquellos que revisan las operaciones internas de la empresa, y externos, que son quienes trabajan en firmas de contadores públicos autorizados, ejerciendo en forma independiente y en el sector gubernamental.

e.3 Función Privativa del Contador Público Autorizado en el Peritaje

En nuestro país entre los actos propios de profesión del contador público autorizado se encuentra el peritaje, tal como lo menciona el literal (e) del artículo 1 de la ley 57 de 1978, *“e) Peritajes fiscales, judiciales, administrativos y de cualquier otra naturaleza sobre transacciones o negocios que contengan registros de índole financiera y contable... (.)”*

El peritaje se constituye en el examen y estudio que realiza una persona a la que se denomina perito, que para el caso que nos ocupa, es el Contador Público Autorizado, quien reuniendo especiales condiciones científicas, técnicas y de experiencia, es nombrado por el administrador de justicia, en las diversas instancias y jurisdicciones, para que asesore al juez, informándole sobre

determinados asuntos litigiosos y/o controvertidos de naturaleza contable y financiera, para luego entregar un informe o dictamen pericial con sujeción a lo dispuesto en la ley.

Si bien el peritaje consiste en un no saber del juez y un saber del perito, el perito contable, no deberá opinar sobre cuestiones de derecho ni sobre interpretación de actos jurídicos, ni de un hecho que tiene ciertos requisitos legales que originen efectos jurídicos a favor o en contra de determinadas personas. De hacerlo estaría rebasando sus límites de actuación, lo cual es inaceptable por las partes y por los agentes que intervienen en la administración de justicia. (CANALETTI, 1998)

De Santo, define el peritaje como “la actividad procesal, desarrollada en virtud de un encargo judicial, por personas distintas de las partes del proceso, especialmente calificados por sus conocimientos técnicos, artísticos o científicos, mediante el cual se suministran al juez argumentos o razones para la formación de su convencimiento respecto de ciertos hechos cuya percepción o entendimiento escapa a las aptitudes del común de las personas”. (SANTO, 2000)

La contabilidad siendo una ciencia que estructura un sistema de información que mide e interpreta hechos económicos y traduce en estados financieros para que los usuarios tomen decisiones, produce la prueba pericial contable, la cual se considera como un medio de aportar cierto tipo de datos y pruebas de carácter público.

Cabe entonces destacar que la contabilidad es un todo, mientras que la auditoría financiera, así como el peritaje, son especialidades.

Podemos aclarar que la auditoría financiera se efectúa a través de pruebas selectivas y, como especialidad, opina sobre la razonabilidad de los estados financieros, mientras que el peritaje presenta aspectos concretos y específicos en forma integral y no en forma selectiva, aplicando los principios de contabilidad generalmente aceptados, así como las normas, procedimientos y técnicas propias del peritaje, de lo que se deduce que el peritaje nunca se dictamina sobre la razonabilidad de los estados financieros, siempre concluye sobre hechos concretos

El objeto del peritaje es enriquecer el expediente de la causa con el dictamen de un experto en la materia sobre un punto en conflicto, en donde el juez no cuenta con los conocimientos técnicos para llegar a una apreciación de los hechos controvertidos.

No debe rebasar aspectos que le incumbe al juez, no puede pretender determinar la responsabilidad de algún sujeto, sino limitarse a las causas externas e internas que produjeron el daño.

El perito no puede peritar sobre cuestiones de derecho, ni de los efectos jurídicos que puedan resultar de los hechos que investiguen y califiquen, porque estaría invalidando la función de juez.

f) De la Naturaleza Jurídica del Peritaje

De acuerdo al Código Judicial panameño el peritaje constituye un medio de prueba. El cuerpo normativo procesal señala que el juzgador podrá asesorarse de los conocimientos técnicos de una persona particular considerada por la ley como perito, quien participa como auxiliar de los tribunales de justicia; el cual posee los conocimientos técnicos, científicos, artísticos o prácticos para asesorar al juez y facilitar sus conocimientos para decidir sobre hechos controvertidos.

El citado código Judicial los incluye como auxiliares de justicia y así lo señala el artículo 221, en su Capítulo III. Auxiliares de Justicia de la siguiente manera:

“Artículo 221. En los procesos, la designación de los peritos, depositarios y cualquier otro auxiliar del Órgano Judicial, cuyo nombramiento corresponda al tribunal respectivo, se hará siempre por el juez... (.)”

Sobre el tema, Francesco Carnelutti, afirmaba que a través del tiempo el juez, ante la imposibilidad de resolver por sí mismo las causas que generaron los litigios, por limitaciones de conocimiento, tuvo la necesidad de acudir al auxilio de peritos o expertos para arrimar al proceso elementos necesarios dentro del campo científico, técnico y artístico (CANALETTI, 1998).

En la misma cuerda de pensamiento nuestro Código Judicial en el Capítulo IX, sobre la Prueba Pericial, se refiere a la labor que realizan los peritos de la siguiente manera:

“Artículo 966. Para conocer, apreciar o evaluar algún dato o hecho de influencia en el proceso, de carácter científico, técnico, artístico o práctico, que no pertenezca a la experiencia común ni a la formación específica exigida al juez se oirá el concepto de peritos.”

De igual manera, el Artículo 780, se refiere al dictamen pericial afirmando que el mismo constituye un medio de prueba que servirá a la formación de la convicción del juez, siempre que no esté expresamente prohibido por la ley, ni se violen derechos humanos, ni sea contrario a la moral o al orden público.

“Artículo 780. Sirven como prueba los documentos, la confesión, el juramento... los dictámenes periciales... (.).”

Por otro lado, el Código Procesal Penal panameño, se refiere a la asistencia de peritos solicitados por el Fiscal a las instituciones públicas y privadas identificándolos como auxiliares para el mejor esclarecimiento de los hechos

Artículo 304. Asistencia de peritos. El Fiscal podrá solicitar de las instituciones públicas y privadas uno o más peritos para que, bajo su dirección, concurren como auxiliares para el mejor esclarecimiento de los hechos.

Igualmente, en el Código Procesal Penal dedica la Sección 2da, a los Peritajes, desde el artículo 406 hasta el artículo 417 con temas relacionados con su procedencia, su participación en diligencias, su nombramiento, su notificación, los puntos que deberá tener el contenido de su dictamen, entre otros

g) Clasificación del Peritaje

El peritaje jurídico puede clasificarse de varias formas, según las partes que intervienen en el proceso:

- Peritaje de oficio: el que es ordenado por una Agencia de Instrucción, un Tribunal Jurisdiccional o Gubernativo respectivo (Tribunal, Fiscalía, Sala).
- Peritaje de parte: el que es presentado por una de las partes, sea el demandado o el demandante.
- Peritaje dirimente: el elegido para terciar y definir, en tercera opinión, respecto a dos peritajes discrepantes realizados con anterioridad.

h) Perito

Chiovenda en su obra Instituciones de Derecho Procesal, señala que los peritos son personas llamadas a exponer al juez no solo las observaciones de sus sentidos y sus impresiones personales sobre los hechos observados sino también las inducciones que deben sacarse objetivamente de los hechos observados y de aquellos que se le den por existentes. (CHIOVENDA, 2001)

El perito es pues aquel tercero que con motivo de una solicitud judicial informa acerca de las comprobaciones, opiniones o deducciones producto del estudio realizado sobre la materia objeto del dictamen basado en sus propios conocimientos científicos, artísticos o técnicos dependiendo de su especialidad.

En ese sentido, el perito en nuestro tema de investigación es el auditor o experto contable, quién es la persona que es elegida principalmente por los conocimientos que tiene de una especialidad.

Es importante aclarar, para que se pueda hablar de perito, el mismo debe tener un encargo judicial, para que se despliegue esta función.

h.1 Que sea una Persona Idónea

Se entiende pues, que es idónea una persona que por un lado esta versada en la materia y por otro que cuente con un título profesional expedido de acuerdo a la ley.

Al respecto el artículo 978 del Código Judicial indica lo siguiente:

“Artículo 978. Si la profesión o especialidad estuvieren reglamentadas, los peritos deberán tener el correspondiente título o certificado de idoneidad, en la profesión, ciencia, arte o actividad técnica especializada a que pertenezcan las cuestiones sobre las cuales deban dictaminar.

”

En otras palabras, de la citada definición podemos colegir que una prueba pericial no necesariamente tiene que ser llevada por una persona poseedora de un título universitario, sino en muchos casos, cuando no existe una idoneidad profesional propiamente dicha en un determinado oficio, arte o actividad técnica, es suficiente para ser perito cualquier persona que posea la experiencia comprobada en la práctica de un arte o de un oficio en una rama especializada y que sirva para aportar al proceso técnicas y objetos de prueba.

En otro orden de ideas, el Código Procesal Penal panameño, en la Sección 2da. Peritaje, señala con respecto a este tema:

“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 de prueba. La prueba pericial debe ser practicada por expertos imparciales, objetivos e independientes.
”

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

En materia contable, el Contador Público Autorizado quien puede ejercer la labor de perito por solicitud del Estado o por la parte interesada, en el curso del proceso judicial, cuyo objetivo sería esclarecer hechos que tienen relación con su profesión.

Guillermo Cabanellas de las Cuevas en su Diccionario enciclopédico de derecho, comenta que, según la Real Academia Española, el perito judicial es aquel que interviene en el procedimiento civil, penal, judicial o de otra jurisdicción, como la persona que, poseyendo especiales conocimientos teóricos o prácticos, informa, bajo juramento, al juzgador sobre puntos litigiosos en cuanto se relacionan con su especial saber y experiencia. (CABANELLAS, 2005)

h.2 Que sea una persona de honorabilidad

El artículo 971 del Código Judicial al establecer que los peritos podrán ser escogidos de una lista preparada por la Corte, es claro en exigir que dichos peritos deben ser personas de reconocida honorabilidad.

Esta exigencia nos indica que la ley persigue que el auditor o experto contable sea una persona de conducta intachable y con excelente reputación de manera que pueda ser confiable.

h.3 Debe ser Imparcial

Al tenor de lo establecido en el artículo 759 del Código Judicial panameño, el cual regula las formalidades para la designación del perito, se establece que los mismos al tomar posesión del cargo, jurarán no divulgar su dictamen y desempeñar el cargo a conciencia y mantener una imparcialidad completa.

Este desempeño del perito debe ser siempre el de un tercero imparcial dentro del proceso cuyo dictamen debe ser objetivo y basado en su autoridad científica o artística.

Esta exigencia de la ley se hace más evidente cuando vemos la posibilidad de tacha declaratoria de impedimento y recusación.

Por su parte Machado en su obra Pruebas Periciales, considera que igual imparcialidad se exige al perito asesor que comúnmente se conoce como de oficio. (MACHADO, 2001)

Cabe preguntar si las personas jurídicas pueden ser peritos y en relación a ello respondemos que nada lo impide por cuanto una Facultad, un Colegiado Médico, las Cámaras de Comercio de Industrias de Agricultura, Cámaras Periciales de derecho de autor, etc., pueden intervenir a petición del juez en calidad de peritos y en este caso los dictámenes rendidos por los peritos son conocidos como dictámenes especiales (GUERRA, 2004)

i) Formalidades en la Designación de los Peritos

i.1 Nombramiento de Peritos

Habiendo analizado las condiciones que se requieren para ser considerado como perito, resulta sencillo entender que el nombramiento, ya sea por solicitud del Estado o por una de las partes en el proceso, debe recaer en una persona que sea un verdadero experto. De lo contrario el dictamen será mucho más atacable y objetable en la etapa que corresponda.

De la lectura del artículo 954 del Código Judicial podemos señalar que la parte que aduce la prueba pericial puede además de indicar los puntos sobre los que debe recaer tal solicitud, señalar la persona o personas que designe, de no hacerlo el Juez indicara uno.

Cabe advertir, que no se pueden nombrar como peritos a los empleados públicos en los casos en que el Estado sea parte o tenga interés.

La Sala Contencioso Administrativo de la Corte Suprema de Justicia, al interpretar el artículo 971 del Código Judicial, ha sentado la jurisprudencia de que

en un proceso administrativo con motivo de una licitación no es posible designar como perito a un servidor público, pues se considera que el Estado tiene interés en el proceso. (SENTENCIA, 1999)

i.2 Número de Peritos

En cuanto al número de peritos, si bien en algunas legislaciones como el caso de Argentina, la regla general es que la prueba pericial está a cargo de un perito único designado de oficio, salvo que una ley especial establezca otro número. En el caso de Panamá, específicamente los artículos 966 y 969 del Código Judicial establecen respectivamente uno o más peritos en el caso que lo designe el juez; no obstante, en el caso que lo designe cada parte, señala la norma que hasta dos peritos.

i.3 Juramentación del Cargo

El artículo 972 del Código Judicial, establece que los peritos al momento de tomar posesión del cargo, deben jurar no divulgar su dictamen y actuar a conciencia e imparcialidad.

En este orden de ideas, nuestra legislación exige para darle validez al acto que además, de aceptar el cargo, el perito debe prestar juramento en debida forma.

Por otro lado, con respecto a la aceptación del cargo, es necesario advertir que no es obligatoria. Sin embargo, sabemos que los terceros tienen igualmente obligaciones de coadyuvar con la prueba por razones de solidaridad social. Es un

deber de toda persona colaborar en la administración de justicia. (RIOSECO, 2005)

i.4 Impedimentos y Recusaciones

El artículo 979 del Código Judicial consagra que los peritos están impedidos y son recusables por las mismas causales que los jueces. Se busca con estos lineamientos garantizar la rectitud de la pericia y su total imparcialidad.

Señala Font que “la actividad de los peritos es análoga a la del propio juez. Por ello pueden ser recusados. De nada servirá garantizar la imparcialidad del juez si después este en el proceso formativo de la sentencia partiese de unos hechos erróneos porque ha dado crédito al dictamen falso de un perito parcial. (FONT, 2004)

j) La Contraloría General de la República como Auditor Externo, Independiente y Objetivo de la Gestión Pública en Panamá

La Contraloría General de la República es el auditor externo, independiente y objetivo de la Gestión Pública, labor que lleva a cabo de manera previa o posterior. Independiente, porque estamos ante una entidad creada por la Constitución Política que a su vez le otorga expresamente esta calidad (Artículo 279); externa y objetiva, ya que la Contraloría General es una entidad ajena a la entidad controlada y actúa en base al principio de legalidad, establecido en el artículo 18

constitucional (Sentencias de la Sala Tercera de lo Contencioso Administrativo de 8 de abril de 1992 y de 13 de octubre de 1993).

La Constitución Política panameña, en materia de normas contables del sector público, atribuye autoridad a la Contraloría General de la República en el Artículo 280, en su numeral 8, Título IX, al señalar como una de sus funciones, establecer los métodos de contabilidad de las dependencias públicas, es decir, le corresponde entonces a la Contraloría General llevar la contabilidad pública de las dependencias estatales, su facultad se extiende únicamente sobre las personas y organismos que tengan a su cargo la custodia o manejo de fondos o bienes del Estado.

La Ley 32 de 8 de noviembre de 1984, por la cual se adopta la Ley Orgánica de la Contraloría General de la República, en su artículo 1, le da el carácter independiente y técnica a la naturaleza de sus funciones. Veamos:

“Artículo 1. La contraloría General de la República es un organismo estatal independiente, de carácter técnico, cuya misión es fiscalizar, regular y controlar los movimientos de los fondos y bienes públicos, y examinar, intervenir, fenecer y juzgar las cuentas relativas a los mismos. La Contraloría llevará, además la contabilidad pública nacional, prescribirá los métodos y sistemas de contabilidad de las dependencias públicas; y dirigirá y formará la estadística nacional.”

Se ha criticado en el foro de los contadores que la Contraloría sea la institución que controle y fiscalice los fondos y bienes del Estado y, a la vez, sea su propio auditor, cuando la finalidad de la auditoria como herramienta de trabajo es precisamente verificar los actos de manejo de fondos, con criterio independiente. Este constituye un aspecto que lo podamos denominar actuar como “juez y parte”

Sobre el carácter técnico o especializado de una entidad, queremos plantear el hecho de que éste obedece a dos aspectos, a saber, la especialidad en la labor que desempeña el ente y la especialidad del componente humano, en cuanto a su preparación para desempeñar su labor. La primera se da en la Constitución Política y la segunda en la Ley 32 de 1984.

El Contralor General de la Republica, con fundamento en lo dispuesto en el literal n del artículo 55 de la Ley 32 de 8 de noviembre de 1984, tiene la facultad de designar peritos que deban intervenir en representación de la Contraloría en las actuaciones o procesos en que la ley lo exija.

Entre las normas contables aprobadas por esta entidad podemos mencionar:

- Decreto Núm. 214-DGA de 8 de octubre de 1999, por el cual se emiten las Normas de Control Interno Gubernamental
- Con el Decreto No. 391-DINAG de 29 de octubre de 2012, se adoptan y emiten las normas de auditoria Gubernamental, aplicables en la República de Panamá. En particular se adoptan los Estándares Internacionales de Auditoría de las Entidades Fiscalizadoras Superiores (ISSAI) y las Directrices de la INTOSAI para la Buena Gobernanza (INTOSAI-GOVs), Anexos, Apéndices y Guías.
- Con el Decreto Núm. 56-2016-DMySC de 12 de febrero de 2016 se aprueba el documento titulado “Nueva Guía Técnica de Trabajo del Auditor Forense” de la Dirección Nacional de Investigaciones y Auditoría Forense de la Contraloría General de la República.

Por el carácter técnico o especializado, que se le atribuye a la Contraloría General, el auditor de esta entidad, requiere sin importar el tipo de auditoría que realice, tener licencia de contador público autorizado, en atención a la Ley 57 de 1978. Las auditorías gubernamentales, de cualquier clase deben ser efectuadas por un profesional idóneo, especialmente si el contenido de sus informes da fe pública. Como ya hemos visto, solo las actividades expresamente consagradas en el artículo 1 de la Ley 57 de 1978, están reservadas al contador público autorizado y la auditoría es parte de los actos propios de la profesión.

2. La Responsabilidad Civil del Perito Contable

La actuación del auditor o experto contable debe ser cuidadosa y extremadamente profesional; su forma de conducirse dirá mucho de su trabajo y profesionalismo, la efectividad, pulcritud y lealtad en su labor con el paso del tiempo genera notoriedad profesional; no obstante; ha sido preciso establecer formalmente normas de ética y de responsabilidad legal para todo profesional.

Es preciso recordar que una mala actuación pericial puede inducir a error un tribunal, el cual puede lesionar los intereses legítimos de alguna de las partes. Situación que colisiona frontalmente con el artículo 17 de la Constitución Política que entre otras, le exige a la autoridad asegurar la efectividad de los derechos individuales. De igual modo, una actuación negligente, como por ejemplo no considerar los plazos improrrogables y la no asistencia en la fecha en que está

citado, puede provocar de ello el perjuicio a la parte que había contratado sus servicios, que constituye motivo de exigencia de responsabilidades.

Existen varios tipos de responsabilidades exigibles al auditor o experto contable el ejercicio de su labor, entre las cuales podemos mencionar: la responsabilidad disciplinaria, la responsabilidad penal y la responsabilidad civil.

Para el estudio de esta investigación comenzaremos definiendo las responsabilidades anteriormente mencionadas; para entonces abordar la responsabilidad civil del auditor o perito contable el cual es tema central de este trabajo de investigación.

a) Concepto de Responsabilidad

Varios tratadistas, especialmente de derecho civil, al analizar el tema de la responsabilidad, comienzan sus estudios definiendo o expresando lo que se entiende por la noción de responsabilidad, y la mayoría de ellos concuerda en decir que es la obligación que tiene una persona que ha inferido daño a otra, de reparar dicho daño. (ALESSANDRI, 1997)

Así, para Alessandri “en derecho civil la expresión responsabilidad no se define por su fundamento que puede variar, sino por su resultado, es decir, por las consecuencias jurídicas que el hecho acarrea para el autor. En este sentido, se dice que un individuo es responsable cuando está obligado a indemnizar el daño. En derecho civil hay responsabilidad, cada vez que una persona, debe reparar el

perjuicio o daño sufrido por otra. Puede definírsela diciendo que, es la obligación que pesa sobre una persona de indemnizar el daño sufrido por otra”

Para los hermanos Mazeaud , “una persona es responsable civilmente cuando queda obligada a reparar un daño sufrido por otro”. (MAZEAUD, 1998) Y Planiol y Ripert expresan que “existe responsabilidad en todos los casos en que una persona queda obligada a reparar un daño sufrido por otra.” (RIPERT, 1995)

Consideramos entonces, que la responsabilidad es una de las nociones más importantes de todo Derecho, puesto que va referida a la sujeción de un individuo a una determinada sanción como consecuencia del incumplimiento de una norma jurídica. El Contador Público Autorizado en el ejercicio de su función como auditor o experto contable no se escapa a esta noción de responsabilidad, y está sujeto a la misma desde el momento en que decide ejercer su profesión. Como lo mencionamos en párrafos anteriores, la responsabilidad se diversifica en varias dimensiones, por lo que solo abordaremos: la responsabilidad disciplinaria, la responsabilidad penal y la responsabilidad civil; no obstante cada tipo de responsabilidad es independiente una de la otra.

b) Responsabilidad Disciplinaria

Rodríguez, en su obra: Los Deberes y la Responsabilidad, señala que “La responsabilidad disciplinaria es autónoma e independiente, el funcionario es responsable por las faltas cometidas en el ejercicio o con motivo de sus funciones”. (RODRÍGUEZ, 2003)

La responsabilidad disciplinaria del auditor o experto contable, es la que surge como consecuencia de una falta de las obligaciones que enfrenta el profesional en este caso, el Contador Público Autorizado, establecido en el Código de Ética identificado como el Decreto No. 26 de 17 de mayo de 1984, que faculta a la Junta Técnica de Contabilidad a ejercer el papel de tribunal disciplinario de la profesión, aplicando las sanciones correspondientes.

En el mismo, se recogen normas relativas a la independencia del contador, con respecto a sus clientes, integridad, objetividad en su trabajo, competencia y normas técnicas, responsabilidad para con el cliente, responsabilidad hacia la profesión, responsabilidades y prácticas frente al público y las correspondientes sanciones.

Por otra parte, el autor, Rangel explica “que un mismo hecho puede producir a su vez, sanciones penales y administrativas, porque ambas son independientes; razón por la cual ninguna de estas dos responsabilidades influye sobre la otra. (RANGEL, 2003)

La contravención de las normas del Código de Ética conlleva sanciones, que impondrá la Junta Técnica de Contabilidad, en orden de gravedad, consistentes en amonestación privada, amonestación pública, suspensión temporal de la licencia, suspensión indefinida de la licencia, cancelación de la licencia, las cuales se impondrán sin perjuicio de las sanciones de multa a que haya lugar y de las sanciones correspondientes establecidas en la ley.

c) La Responsabilidad Jurídica

Se está en presencia de responsabilidad jurídica cuando a causa de una acción u omisión se genera un perjuicio a otra persona o cuando el resultado de esos hechos es contrario al orden social. El resultado, debe ser un perjuicio, que trasciende al campo externo afectando la vida en sociedad y violando normas jurídicas, por lo cual sus efectos se escapan del fuero interno del individuo y pasan al mundo jurídico generando una carga en cabeza del autor del daño que puede consistir en una sanción o una reparación.

La responsabilidad jurídica se puede clasificar a su turno en dos grupos: la responsabilidad penal y la responsabilidad civil.

c.1 Responsabilidad Penal

En principio, todo acto doloso que se deduzca del informe o dictamen emitido por el auditor o experto contable y cause perjuicio, podrá ser llevado a la jurisdicción penal. Según sea el caso, se aplican sanciones de tipo penales relativas a la violación del secreto profesional, responsabilidad penal derivada de dolo en el desempeño del cargo al omitir o hacer declaraciones tendientes a distorsionar la realidad de lo que ha observado con intención de favorecer o perjudicar a alguien. En el caso de los auditores gubernamentales están sujetos a sanciones de tipo administrativas

Algunos autores, consideran que se está frente a un caso de responsabilidad penal cuando el individuo ha violado o transgredido un derecho que se encuentra

amparado específicamente en una norma penal, opinión que comparten (ALESSANDRI, 1997)

Para otros, se habla de responsabilidad penal cuando el resultado dañino afecta a la sociedad en general. Es el punto de vista que exponen, entre otros, los hermanos Mazeaud y Josserand. (MAZEAUD, 1998)

Dichos conceptos no son excluyentes sino más bien complementarios. Se hablaría de responsabilidad penal cuando el individuo ha transgredido derechos amparados en las normas penales y el resultado de dicha transgresión ha originado perjuicios a la sociedad.

c.2 Responsabilidad Civil

Se trata de una responsabilidad que se ha convertido en uno de los temas de escala mundial en los últimos años, en atención a los escándalos financieros que han sacudido a las grandes firmas de auditoría y la expansión que ha experimentado el campo del profesional por actuaciones consideradas como negligentes, impropias de quienes se presumen poseen ciertos conocimientos específicos.

La función que realiza el contador público autorizado en su labor de auditor o experto contable cobra especial importancia cuando sus conocimientos técnicos son requeridos por la administración de justicia, a través de un informe o dictamen pericial, el especialista en contabilidad proporciona al juzgador la información que contribuye a esclarecer el litigio.

Cuando el desempeño del cargo encomendado, medie culpa o dolo de parte del auditor o experto contable, será responsable por los daños y perjuicios que ocasione a las partes.

El auditor o experto en temas contables, son piezas claves en un proceso judicial, ya que exponen una serie de estudios realizados por su experiencia y pericia.

En los procesos judiciales existen dos tipos de peritos, los que son nombrados por el juez o tribunal y los que son contratados por una o más de las partes. Ambos ejercen influencia en el juicio y arriesgan su titulación sometiéndose a sanciones al no cumplir su cometido.

Martínez, define la responsabilidad civil, “como la obligación de resarcir el daño causado a otro por hecho ilícito de comisión o de omisión”. (MARTINEZ, 1996)

En otras palabras, es la carga que el ordenamiento jurídico le impone al responsable de un daño producido por un hecho que le es imputable. Se concreta en la obligación resarcitoria, que entraña por un lado un aspecto pasivo que consiste en la obligación que tiene el responsable del daño de reparar el mal causado y por otra un aspecto activo que consiste en el hecho que tiene el perjudicado de exigir el resarcimiento del perjuicio por parte del responsable.

Para Arturo Alessandri la responsabilidad civil “es la que proviene de un hecho o de una omisión que causa daño a otro. Puede ser contractual, delictual, cuasi delictual o legal”. (ALESSANDRI, 1997)

La responsabilidad civil puede variar, según la fuente de donde provenga; por tal razón puede ser, contractual o extracontractual; ésta a su vez, puede ser subjetiva u objetiva.

Señala el Jorge Fábrega, autor panameño que esta responsabilidad civil tiene fundamento en los principios generales en materia contractual, cuando el perito es designado por una de las partes y respecto a ésta, o extracontractual, cuando es designado por el juez. (FÁBREGA, 2001)

En torno a la clasificación de la responsabilidad civil no es poco lo que se ha escrito sobre este tema. El tema surge a la discusión a principios del siglo pasado hasta el presente que señalan tres tipos de categorías de teorías que se ocupan de la materia, la dualista, la monoteísta y las eclécticas. Sin pretender elaborar un estudio de cada una de las teorías antes mencionadas nos limitaremos a mencionar que nuestro derecho positivo se fundamenta en la teoría dualista o clásica que distingue dos tipos de responsabilidades: la contractual y la extracontractual. Esta teoría se fundamenta en la noción de la culpa, es decir, parte del hecho de la diferencia existente entre la culpa contractual y la culpa extracontractual.

c.1.1. Responsabilidad Contractual

Al hablar de la responsabilidad contractual hacemos alusión a la obligación de reparar los perjuicios provenientes del incumplimiento, o del retraso en el cumplimiento, o del cumplimiento defectuoso de una obligación pactada en un contrato.

Para que exista esta clase de responsabilidad es necesario que haya una relación anterior entre el autor del daño y quien lo sufre y que el perjuicio sea causado con ocasión de esa relación.

Para el autor chileno Arturo Alessandri “La responsabilidad contractual supone una obligación anterior, se produce entre personas ligadas por un vínculo jurídico preexistente y cuya violación sirve de sanción. Es la que proviene de la violación de un contrato: consiste en la obligación de indemnizar al acreedor el perjuicio que le causa el incumplimiento del contrato o su cumplimiento tardío o imperfecto. Si todo contrato legalmente celebrado es una ley para los contratantes, justo es que quien lo viole sufra las consecuencias de su acción y repare el daño que así cause.” (ALESSANDRI, 1997)

Para los hermanos Mazeaud, “la responsabilidad contractual es aquella que resulta del incumplimiento de una obligación nacida de un contrato. Cuando el contratante no cumple la obligación puesta a su cargo por el contrato, puede causar un perjuicio al otro contratante, acreedor de la obligación. En ciertas condiciones, está obligado a reparar ese perjuicio” (MAZEAUD, 1998)

El profesor Fernando Hinestrosa en sus conferencias de obligaciones, se refiere a la responsabilidad contractual de la siguiente manera: “.en el caso de que el hecho se produzca con ocasión y en desarrollo de un vínculo previo entre las partes, la responsabilidad concreta” (HINESTROSA, 1995)

Teniendo en cuenta esto, podríamos considerar que cuando el Dr. Hinestrosa habla de “responsabilidad concreta” hace referencia a la responsabilidad contractual.

La española Encarna Roca, estima que se está en presencia de responsabilidad contractual o responsabilidad por el incumplimiento de contrato, cuando se incumple una obligación la cual deriva de un contrato, obligación que proviene de un vínculo anterior, es decir, “cuando se produce el incumplimiento de una obligación derivada de un contrato (ROCA, 1996)

Esta responsabilidad queda enmarcada en lo que estipula el artículo 976 del Código Civil en el Título I del Libro Cuarto De las Obligaciones en General y de los Contratos que establece lo siguiente:

Artículo 976. Las obligaciones que nacen de los contratos tienen fuerza de ley entre las partes contratantes, y deben cumplirse al tenor de los mismos.

De acuerdo al Código Civil panameño, las obligaciones que nacen de los contratos tienen fuerza de ley entre las partes contratantes y deben cumplirse al tenor de los mismos. Esta noción ha sido recogida por la Sala Tercera de lo Contenciosos Administrativo y es aplicable a los contratos administrativos

En el caso que nos ocupa, para que se declare la responsabilidad del sujeto, es preciso que se pruebe el incumplimiento del auditor o experto contable a través de un contrato realizado con la parte que lo designe.

El Código judicial en el artículo 969 establece que cada parte puede designar hasta dos peritos. La responsabilidad que se derive en esta relación es de tipo contractual entre el auditor o experto contable designado y la parte que lo contrata en el proceso.

Entre sus responsabilidades podemos mencionar: deber de comparecer al tribunal el día indicado para la práctica de la diligencia, tomar posesión de su cargo

bajo juramento de no divulgar su dictamen y desempeñar el cargo a conciencia, manteniendo imparcialidad completa.

c.1.2 Responsabilidad Extracontractual

Contrario a lo que sucede en el caso de la responsabilidad contractual, se habla o se está frente a un problema de responsabilidad extracontractual en el evento en que entre víctima y autor del daño no exista vínculo anterior alguno, o que aun así exista tal vínculo, el daño que sufre la víctima no proviene de dicha relación anterior sino de otra circunstancia. El autor del daño está obligado a indemnizar a la víctima de un perjuicio que no proviene de un vínculo jurídico previo entre las partes.

Para los hermanos Mazeaud, en la responsabilidad extracontractual “no existía ningún vínculo de derecho entre el autor del daño y su víctima antes de que hayan entrado en juego los principios de la responsabilidad” (MAZEAUD, 1998)

Alessandri la define como “la que proviene de un hecho ilícito intencional. Supone la ausencia de obligación, se produce entre personas jurídicamente extrañas por lo menos en cuanto al hecho de que deriva y es ella la que crea la obligación de reparar el daño” (ALESSANDRI, 1997)

Hinestrosa la define: “para cuando entre la víctima y agresor no existía nexos concretos alguno, cuando entre ambos no mediaba relación específica alguna y su acercamiento se funda exclusivamente en el acto dañino, se tiene responsabilidad abstracta o extracontractual” (HINESTROSA, 1995)

Se trata de los supuestos en que los daños y perjuicios sean consecuencia de la culpa, negligencia o ignorancia, inexcusable en el reconocimiento o en el acto de emisión del dictamen o informe pericial contable; es decir, la pérdida del objeto confiado para el examen o el deterioro del mismo, la realización del reconocimiento sin el debido cuidado, la elaboración del dictamen incurriendo en error manifiesto o inexcusable.

Su responsabilidad tendrá normalmente un origen extracontractual, en los casos de designación judicial del perito, regulado en el artículo 1644 del Código Civil en el Título XIV del Libro Cuarto De las Obligaciones en General y de los Contratos.

El Artículo 1644. El que por acción u omisión causa daño a otro interviniendo culpa o negligencia, está obligado a reparar el daño causado.

El párrafo 2 del Artículo 1644 señala que cuando sean dos o más los responsables del daño, ellos responderán en forma solidaria, lo que constituye otra diferencia con la responsabilidad contractual, con respecto, cuando son dos o más los codeudores estos responden en forma mancomunada, salvo pacto contrario.

En materia de responsabilidad extracontractual, la culpa no se presume, es decir, la carga de la prueba de la culpa recae sobre el perjudicado.

No existe una regulación específica en nuestro país para estos casos y la dificultad práctica para poder exigir la correspondiente responsabilidad radica en la prueba del acto o conducta ilícita cometida por el auditor o perito contable y en la causa de ese ilícito. Es necesario además, el dictamen emitido por el auditor o

experto contable haya sido asumido por el juez para resolver un punto litigioso. Entonces se puede demostrar que ese ilícito ha influido a través del dictamen en la convicción del juez, se puede derivar responsabilidad para el perito contable.

La responsabilidad civil podrá ser exigida por la parte que se considere perjudicada por el dictamen del auditor o experto contable y sobre la base del cual se haya dictado sentencia de forma adversa para sus intereses.

Para que exista responsabilidad por daños, es preciso que exista una relación de causalidad entre el perjudicado y el dictamen del perito. Esto se produce por una sentencia que condena a la parte basándose en un dictamen erróneo por culpa o negligencia del auditor o experto contable, autor del mismo.

Cabe aclarar, que es la parte, la que debe precisar inicialmente cuales son los hechos o circunstancias de influencia en el pleito que necesiten ser aclarados por éste con el fin de auxiliar al juez en su labor.

Cuando en el desempeño del encargo encomendado, medie culpa o dolo de parte del auditor o experto contable, será responsable por los daños y perjuicios que ocasione a las partes.

3. DERECHO COMPARADO Y JURISPRUDENCIA

a) Costa Rica

En este país, el ordenamiento jurídico de la figura del Contador Público Autorizado está regulado con la Ley No. 1038 de 22 de agosto de 1947, que crea el Colegio de Contadores Públicos de la Profesión de Contador Público.

La referida Ley No. 1038, establece en el Título I. Del Ejercicio Profesional, quiénes pueden ejercer la profesión y las funciones.

El Artículo 2 de la Ley 1038, manifiesta lo siguiente:

Artículo 2. Se entiende que una persona se dedica al ejercicio de la Contaduría Pública cuando ofrece sus servicios al público para ejecutar como Contador y mediante remuneración, servicios que implican la auditoría o la verificación de libros, cuentas o registros mercantiles o transacciones financieras; o la preparación o certificación de estados contables o financieros destinados a la publicidad o para fines tributarios o de crédito.

El Artículo No.3, se establece las condiciones inherentes al contador público, para ejercer la profesión; señalando en el inciso (d), rendir garantía mínima por 10 mil colones, extendida por el Instituto Nacional de Seguros, a favor de la Procuraduría General de la República de ese país.

Añade la norma, que las pólizas deberán permanecer en custodia del Colegio, el que estará obligado a hacer público el nombre del asegurado, si al vencimiento de la póliza éste no hubiere sido renovado.

El Artículo No.7, señala entre las funciones del contador público está, certificar toda clase de estados financieros y contables, dar fe de los asuntos concernientes

a los ramos de su competencia y la intervención como perito en contabilidad ante los Tribunales de Justicia.

El Título II, establece las condiciones en que se formara el Colegio de Contadores Públicos, sus funciones, los derechos y obligaciones de los miembros del Colegio, de la Junta General, Junta Directiva, sus miembros, los fondos y disposiciones transitorias entre otros.

Entre los detalles que menciona el Reglamento y el Código de Ética del contador público, se encuentran las características personales que debe tener el profesional y que debe poner en práctica, para garantizar su compromiso con el ejercicio de la profesión, que atañe para no solo a sus clientes y/o empresas individuales, sino al interés público, por ser profesionales que por ley cuentan con fe pública.

La Junta Directiva de Contadores Públicos aprobó el Código de Ética Profesional. Por lo que en el año 2010 lograron un primer esfuerzo en la actualización del Reglamento de Ética calendarado el 5 de julio de 1963. Posteriormente durante el año 2014 se realizó una nueva revisión integral al Código de Ética Profesional vigente de ese país, que da como resultado el Acuerdo No. 94-2014 SO37 de 15 de diciembre de 2014 y modificado mediante Acuerdo No. 87-2015 SO.05 de la sesión ordinaria 05-2015 de 26 de enero de 2015.

Con respecto a su responsabilidad civil, la encontramos regulada en el Código Civil de Costa Rica, que tipifica la responsabilidad civil contractual en el artículo 702 de la siguiente manera:

“Artículo 702. El deudor que falte al cumplimiento de su obligación será responsable por el mismo hecho de los daños y perjuicios ocasionados a su acreedor...”

Siendo que el cumplimiento de una obligación, ya sea de dar, hacer o no hacer, que sea derivada de un contrato.

Por otro lado, la responsabilidad civil extracontractual, encuentra su fundamento legal en el artículo 1045 del Código Civil de ese país, que señala lo siguiente:

“Artículo 1045. Todo aquel que por dolo, falta, negligencia o imprudencia, causa a otro daño, está obligado junto con los perjuicios”.

En este caso, no media ninguna relación contractual, responde a la idea de la producción de un daño a otra persona por haber transgredido el deber de abstenerse de un comportamiento lesivo a los demás.

b) Colombia

El ejercicio de la profesión contable en Colombia se encuentra regulada en la Ley No.43 de 1990. Esta Ley está compuesta por cinco Capítulos desglosados en 75 Artículos.

En el Capítulo Primero establece la profesión del contador público. El Artículo 1 define al contador público así:

“Artículo 1: El contador público. Se entiende por contador público la persona natural que, mediante la inscripción que acredite su competencia profesional en los términos de la presente ley, está facultada para dar fe pública de hechos propios del ámbito de su profesión, dictaminar sobre estados

financieros, y realizar las demás actividades relacionadas con la ciencia contable en general. (...)”

Esta Ley, otorga la facultad al Contador Público de dar fe pública, es decir, la confianza de la sociedad sobre la veracidad y autenticidad de los hechos económicos de una organización o persona. Con el fin de garantizarle a la sociedad que la fe pública que manifiesta el Contador Público sobre algún acto contable, financiero o económico es real y veraz, se ha reglamentado por medio del artículo 70 de la Ley 43 de 1990.

El Capítulo Segundo señala el ejercicio de la profesión. En donde destacamos el Artículo 13 que dice lo siguiente:

“Artículo 13. Además de lo exigido por las leyes anteriores, se requiere tener la calidad de contador público en los siguientes casos:

1. Por razones del cargo.

a)...

b)...

c) Para actuar como perito en controversias de carácter técnico-contable, especialmente en diligencias sobre exhibición de libros, juicios de rendición de cuentas, avalúo de intangibles patrimoniales, y costo de empresas en marcha... (.)”

Para ejercer la profesión, se debe obtener la tarjeta profesional, la cual es expedida por la Junta Central de Contadores, entidad estatal que lleva el registro de los contadores y de las firmas o compañías relacionadas con el ejercicio de la profesión; dicha tarjeta es aprobada una vez el interesado presente los soportes de su grado académico y de una experiencia laboral no menor a un año.

El Capítulo Tercero establece sobre la vigilancia y dirección de la profesión, resaltando así, la Junta Central de Contadores y el Consejo Técnico de la Contaduría Pública.

En el Capítulo Cuarto, señala el Código de Ética profesional estableciendo los principios básicos de la ética profesional.

En cuanto al régimen de responsabilidad civil contractual el Código Civil de Colombia, en el artículo 1604 señala los siguientes elementos para que surja una obligación de indemnizar por parte del deudor, los cuales son: un perjuicio, una culpa contractual y un vínculo de causalidad entre la culpa y el perjuicio, todo lo cual, debe girar en torno a un contrato válidamente celebrado entre las partes. Por otro lado, en el artículo 2431 establece responsabilidad civil extracontractual, con la obligación de indemnización a la persona a la que se le haya causado daño, a través de una reparación de perjuicios. La carga de la prueba recae sobre la víctima, a quien se le impone demostrar el daño causado y la relación de causalidad entre el hecho y el daño originado.

c) España

El ejercicio de la profesión, en España se encuentran marcadas en la legislación de la Unión Europea de 1986, a la entonces Comunidad Económica Europea, cuyo gran avance en esta materia se refiere, más en cuestiones de fondo que de forma. La reforma en su ordenamiento mercantil y contable que tuvo por objeto adaptar su legislación al marco de referencia comunitario que,

se concretaba en la IV, VII y VIII directivas; fruto de dicha reforma aprueban las dos normas básicas que regulan la auditoría en España:

La Ley 19/1988, de 12 de julio, sobre Auditoría de Cuentas (LAC); la Ley 19/1989, de 25 de julio, sobre reforma parcial y adaptación de la legislación mercantil a las Directivas de la Comunidad Económica Europea en materia de sociedades y el Real Decreto Legislativo 1564/1989, de 22 de diciembre de 1989, que aprueba el Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas (en adelante TRLSA). El Real Decreto 1636/1990, de 20 de diciembre de 1990, por el que se aprueba el Reglamento que desarrolla la Ley de Auditoría de cuentas (RAC).

La Ley 19/1988 con diversas modificaciones, resalta las contempladas en la Ley 44/2002 de Reforma del Sistema Financiero y la Ley 12/2010 de 30 de junio, que modifica el contenido de la Ley de Auditoría para adaptarla a la VIII Directiva Europea

Las referencias contables contenidas en todas estas normas se desarrollan posteriormente en el Plan General de Contabilidad (PGC). De hecho, la disposición final y primera de la Ley de Sociedades Anónimas (LSA) el cual autoriza al Gobierno para que, mediante real decreto, apruebe el Plan General de Contabilidad (PGC) adaptado a las directivas comunitarias y a la nueva legislación mercantil.

Posteriormente, mediante el Real Decreto 1643/1990, de 20 de diciembre de 1990, se aprueba el Plan General de Contabilidad (PGC), que constituye el

desarrollo reglamentario en materia contable, iniciándose con él una nueva etapa en el proceso normalizador contable.

Uno de los importantes avances se encuentra en la regulación de la responsabilidad contenidas en el artículo 11 de la Ley de Auditoría de Cuentas, LAC, tras la Ley 12/2010 de 30 de junio.

Otros de las importantes regulaciones, podemos mencionar, la limitación de la responsabilidad civil del auditor, contenidas en la Ley 12/2010 que modifica el régimen de responsabilidad profesional de los auditores. Esta modificación recomendada por la Comisión Europea de 5 de junio de 2008, que deriva del mandato contenido en la Octava Directiva del Parlamento Europeo y el Consejo de 17 de mayo. En la citada Encomienda la Comisión señala la conveniencia de limitar la responsabilidad civil del auditor, proponiendo para ello las siguientes alternativas:

1. La fijación por Ley de una cuantía máxima, o bien la fórmula para calcularla, para lo que podría tenerse en cuenta los honorarios de auditoría, el tamaño de la empresa u otros factores.

2. Limitación de la responsabilidad en el propio contrato.

3. Fijación de principios que garanticen que el auditor responde, no conjunta y solidariamente con los otros causantes del daño (normalmente los administradores), sino dentro de los límites de su contribución al perjuicio sufrido por el reclamante.

La Ley 12/2010 incorpora la tercera de las alternativas arriba mencionadas, al limitar la responsabilidad de los auditores en función de su contribución real a los

daños y perjuicios ocasionados. El modelo vigente hasta ahora establecía un régimen en el que el auditor había de responder junto con los restantes causantes del daño, normalmente la propia sociedad y sus administradores, de forma directa, solidaria e ilimitada. La redacción dada al artículo 11.2 de la Ley de Auditoría de Cuentas por la Ley 12/2010 es la siguiente:

“La responsabilidad civil de los auditores de cuentas y las sociedades de auditoría será exigible de forma proporcional a la responsabilidad directa por los daños y perjuicios económicos que pudieran causar por su actuación profesional. La responsabilidad civil del auditor de cuentas será exigible en forma personal e individualizada, con exclusión del daño o perjuicio causado por la propia entidad o un tercero”.

d) Perú

La Responsabilidad del Contador Público ante la sociedad, la encontramos, en el Código de ética que la Ley N° 13253, Ley de profesionalización del Contador público, le atribuye a los Colegios profesionales.

Posteriormente, en Ley N° 28951, del 16 de enero del 2007(Ley que modifica la Ley N° 13253, de profesionalización del Contador público), le otorga atribuciones a los Colegios Profesionales de Contadores Públicos, entre otras, la de formular, aprobar y difundir el Código de Ética Profesional; vigilar la observancia de sus normas procesales a la Ley del Procedimiento Administrativo General, aplicándose éstas, en forma supletoria, en los casos que corresponda.

Ley de profesionalización, Ley N° 13253. Determina los requisitos para ser reconocidos como Contadores Públicos y determina su ámbito de acción Profesionales.

Ley N° 28951, (Ley que modifica la Ley N° 13253, de profesionalización del Contador Público)

Entre las funciones propias del contador, la Ley 28951, establece las competencias del contador público:

a. Planificar, organizar, supervisar y dirigir la contabilidad general y de costos de las actividades económico-comerciales desarrolladas por personas naturales y/o jurídicas del ámbito privado, público o mixto; y formular, autorizar y/o certificar los estados financieros correspondientes, incluidos los que se incorporen a las declaraciones juradas y otros para fines tributarios.

b. Evaluar, asesorar y realizar consultoría en sistemas de contabilidad computarizada y de control, y otros relacionados con el ejercicio de la profesión contable. Realizar auditoría financiera, tributaria, exámenes especiales y otros inherentes a la profesión de contador público.

d. Efectuar el peritaje contable en los procesos judiciales, administrativos y extrajudiciales.

Con respecto a la responsabilidad civil, el Código Civil peruano ha realizado la distinción entre la responsabilidad civil contractual y extracontractual. Los artículos 1351 y siguientes consagran lo atinente a los contratos y a la responsabilidad de reparar a quien incumpla dicha fuente de obligaciones. Mientras en los artículos 1969 y siguientes se señalan la responsabilidad de quien con culpa o dolo, cause un perjuicio en el otro.

4. Jurisprudencia y Comentarios

a) Discrecionalidad en la metodología aplicada.

En el fallo de 11 de noviembre de 2005, dictado por la Sala Tercera de lo Contencioso Administrativo de la Corte Suprema de Justicia, se cuestiona ante el Tribunal, la actuación de la Comisión Nacional de Valores, al sancionar a la empresa Arthur Andersen, S.A., a pagar una multa considerable por incumplimiento en la presentación de informes o estados financieros engañosos, toda vez que la empresa auditada, registró ante la Comisión Nacional de Valores una suma considerable para su oferta pública, invitando al público en general para que invirtiera en el mercado bursátil. Posteriormente, negociados los valores emitidos, esta empresa presentó problemas financieros imposibles de reestructurar, comunicando al público que enfrentaba serias dificultades financieras.

En cumplimiento de la misión que tiene la Comisión Nacional de Valores, en proteger a los inversionistas y mantener la seguridad del mercado bursátil, decidió iniciar una investigación para deslindar responsabilidades por las pérdidas monetarias no advertidas a tiempo por las empresas emisoras de valores, al publicar sus estados financieros.

Destaca la investigación que la empresa auditora, presentó ante la Comisión Nacional de Valores, Estados Financieros que se ciñeron a las normas de auditoría internacional, no obstante, surgieron hechos relevantes de la documentación recabada que revelaron que la empresa auditora no realizó la

diligencia debida para confirmar la existencia o no de la cuenta por cobrar y a la liquidez en sus activos, en consecuencia sancionó a la demandante por considerar que los Estados Financieros contenían declaraciones sobre las cuales tenía motivos razonables para creer, que al momento en que se efectuaban eran falsas y engañosas en aspectos de importancia.

Por su parte, la empresa auditora argumenta que consta en el expediente la carta de representación de la empresa, en la cual la administración asume la responsabilidad por la información contenida en los Estados Financieros. Lo que constituye una declaración importante hecha por oficiales con responsabilidad dentro de la empresa, que en su opinión liberan de culpa a la firma. Adicionalmente continua argumentando a su favor, que el auditor no entra a hacer una auditoria sobre la base de que hay fraude, robo o maldad sino que la información suministrada es confiable y que las cifras se presentan razonablemente en los Estados Financieros por consecuencia es imposible que el auditor prevea actos dolosos a nivel personal por parte de los directivos de una empresa, por lo que no se le justifica la atribución de la responsabilidad alguna a la firma auditora.

La Sala estimó que es obligante para todo emisor e intermediario registrado ante la Comisión Nacional de Valores presentar sus estados financieros adecuados a los estándares de auditoria aceptados, haciendo referencia de las mismas, y dejando por sentado que el auditor tiene el deber de añadir credibilidad a las manifestaciones de los directivos de una empresa en los Estados Financieros, por lo que este profesional debe conseguir tantas evidencias como

le sea posible, dotadas de credibilidad y relevancia para sustentar los mismos. Señaló el colegiado, que la empresa auditora no logro demostrar que efectivamente cumplió con las normas internacionales de auditoría, sino que sólo le otorgó relevancia total a las afirmaciones de los directivos, dejando de lado los lineamientos de las normas internacionales de auditoría e incluso, que su trabajo también consistía en determinar la situación financiera y los resultados de la empresa auditada. Por lo que la Sala concluye que la empresa auditora fue sancionada en debida forma por incumplimiento de la Ley, y en la medida que no pudo demostrar que la Comisión Nacional de Valores vulneró las normas que si citaron como violadas.

Comentario

La discrecionalidad en el uso de los procedimientos o técnicas contables puede ser una de las causas probables en torno a la manipulación o tergiversación de la información financiera. La información contable se concibe como el pilar fundamental en la toma de decisiones de los agentes de la empresa. Dicha información debe cumplir una serie de requisitos que aseguren la calidad de la misma.

Según el artículo 1 de la Ley 57, se le atribuye al Contador Público Autorizado la facultad de dar fe pública en la información de carácter económico y financiero; es decir, se convierte en salvaguarda del interés público o del interés general.

En el plano local y de manera privada los Contadores Públicos Autorizados no están obligados a aplicar las normas y principios de auditoría internacional, salvo que el destinatario o cliente lo requiera. Por otro lado, existen entidades facultadas

por Ley para emitir normas específicas en una industria en particular, para establecer normas o prácticas contables distintas a los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados, entre los cuales se encuentra la Comisión Nacional de Valores, la Superintendencia de Bancos entre otros.

b) Responsabilidad frente a sus clientes.

El Juzgado Primero de Circuito de Coclé, Ramo Civil, el 21 de octubre de 2015, resuelve declarar mediante Auto, el estado de quiebra a las sociedades R.G. Hotels, INC., y Casa de Campo Farallón, S.A., fijando el 31 de julio de 2012, como la fecha en que se caracteriza el estado de quiebra en perjuicios de terceros. Lo que ha dejado según los afectados un estado sin protección a los inversionistas que compraron en bonos.

La quiebra retroactiva declarada por el Juez, y difundida en los medios de comunicación social del país, ha puesto en grandes aprietos a los inversionistas que compraron en el año 2012 bonos y valores comerciales negociables al grupo hotelero. El proceso ha generado desconcierto en el sector financiero, ya que genera una inestabilidad inesperada entre los inversionistas que adquieren deudas confiando en que tendrán el respaldo de un fideicomiso, en caso de que se estuviese en un proceso de quiebra. Dentro de las irregularidades que se mencionaron, advierten la desatención inicial por los auditores externos de la empresa.

La demanda señala que se interpuso demanda de quiebra voluntaria, esta situación tiene su génesis, en que se efectuaron la emisión de los valores negociables, en base a Estados Financieros preparados por una firma de auditores reconocida.

Comentario

La función del auditor ha sido muy debatida en todo el mundo, a consecuencia de una serie de grandes fracasos financieros, se han planteado interrogantes sobre la función de la auditoría y la independencia del auditor. Al no existir un punto de partida unificado sobre la función y responsabilidad civil del auditor, ello redunda negativamente en la calidad de la información económica y financiera. Debido a estas circunstancias consideramos oportuno tomar ciertas medidas.

La seguridad financiera en Panamá se ve afectada por entidades y empresas que tienen como compromiso garantizar seguridad jurídica y la confiabilidad en la información económica financiera. En la actualidad, el proceso de quiebra se encuentra en apelación ante la Corte Suprema de Justicia, que resolvió acoger un Amparo de Garantías Constitucionales interpuesto Banco Lafise de Panamá contra el Auto No. 1139 de octubre de 2015, ante el Tribunal Superior de Coclé.

c) Informes periciales contables.

En sentencia emitida por la Corte Suprema de Justicia, Sala Civil, 10 de diciembre de 2012, se demanda el pago total del servicio prestado a la demandada, en el cual el informe pericial presentado señala que se evidenciaron

deudas no registradas y no canceladas. El informe pericial fue duramente cuestionado por el apoderado judicial del demandado, aludiendo que el perito no acudió a la fuente para elaborar el informe, sino que se limitó a verificar el informe contable que constaba en el expediente; señala que no acudió a la fuente primigenia que le permitiera verificar la validez de la documentación. Sobre los cuestionamientos planteados al informe de auditoría, la Sala aclara que el perito si pudo revisar la información y el hecho de que no existieran libros contables, sino reportes de gastos e ingresos con sus documentos de los cuales algunos eran copias, no invalida el informe presentado, ni pone en duda la autenticidad de la información, salvo cuando no ha sido aportada prueba alguna destinada a desvirtuar la prueba.

Sigue señalando la Sala que el informe pericial cuenta con el valor probatorio, puesto que las obligaciones si se generaron y los pagos se efectuaron, que haya un error en cuanto a la cuantificación por razón de la falta de prorratio, no impide que el Tribunal pueda hacer los cargos correspondientes.

Comentario

El perito contable es un profesional calificado e idóneo en ciencias técnicas contables que da una opinión profesional, cuya facultad le confiere la Ley 57 de 1978, condición esta que le permite opinar sobre litigios de carácter patrimonial como auxiliar de la justicia, a través de su informe. Por lo tanto, se ve obligado a no sólo conocer las técnicas que utiliza en su tarea, sino también a poseer la capacidad para interpretar fenómenos económicos, conocer las obligaciones que se le imponen a la información financiera y a la actividad económica y tener

conocimientos básicos de legislación, así como dominar técnicas cuantitativas. Tiene el deber primordial de elaborar y emitir su informe correctamente, es decir, aplicando científicamente los conocimientos profesionales que se requieren para el caso asignado; así mismo, debe actuar con la mayor objetividad posible, tomando en consideración tanto lo que pueda favorecer como lo que pueda perjudicar a cualquiera de las partes.

d) Préstamos y Gastos Reembolsables para la Constitución y Operación de la Empresa COPESA.

En el fallo de 29 de septiembre de 2014, emitido por la Sala Primera de lo Civil de la Corte Suprema de Justicia, la empresa COPESA, recurre en casación en el fondo, contra la resolución de 31 de agosto de 2010, dictada por el Primer Tribunal Superior del Primer Distrito Judicial que revocó la decisión del Juzgado Séptimo de Circuito del Primer Circuito Judicial (Ad Quo) y en su lugar le condena a pagar la suma de B/.85,000.00.

En este caso, tres socios fundadores de COPESA, hicieron préstamos y gastos reembolsables para la constitución y operación de la empresa, los cuales debieron ser reembolsados por la empresa, como fue acordado.

Señala el recurrente que el Tribunal Superior no valoró el informe pericial confeccionado por el perito designado por el juzgado, en lo atinente a la diligencia exhibitoria, practicada en los libros de la empresa. En el informe el perito afirma que no puede determinar que la sociedad demandada adeude a la demandante

suma de dinero. Adicional señala que, tampoco valoró el informe pericial confeccionado por el perito designado por el demandante en lo atinente a la diligencia exhibitoria practicada en los libros de la empresa y donde se afirma que no puede determinar que la sociedad demandada adeude al demandante. Esto lleva a invocar la causal de infracción de normas sustantivas de derecho por concepto de error de derecho en cuanto a la apreciación de la prueba.

La Sala de lo Civil al realizar el análisis individual de cada una de las causales y en primer lugar al examen de la primera Causal expuesta, que corresponde a la Causal de infracción de normas sustantivas de derecho en el concepto de error de hecho sobre la existencia de la prueba, observa que la Resolución no hizo referencia a una prueba denunciada en el Recurso de Casación, es decir, que no fue tomada en cuenta en el expediente y que consiste en el informe pericial del perito Domínguez.

No obstante, el informe pericial realizado por el perito Sánchez (peritaje judicial), si fue valorado por el Tribunal Superior, no obstante, no fue analizado por no ser congruente con la causal de error de hecho en cuanto a la existencia de la prueba.

La Sala aprecia que los informes periciales tienen conclusiones similares y aprecia que las pruebas denunciadas en los motivos, no tienen virtualidad de desvirtuar la conclusión del Ad Quem en cuanto a la decisión de que la sociedad adeuda una determinada suma de dinero en concepto de organización y desarrollo de la sociedad. Lo que concluye que no se configuran probadas las infracciones denunciadas, por lo que la causal de fondo debe ser desestimada y

en ese sentido debe resolverse negándole la petición al recurrente. Y luego de examinado cada uno de los cargos de ilegalidad la Sala considera que las pruebas denunciadas por la casacionista fueron debidamente valoradas por el Ad Quem, en el sentido que se pudo acreditar que la empresa adeuda la suma señalada y no se evidencia que el Tribunal Superior haya realizado una errada apreciación en cuanto a la valoración del caudal probatorio que obra en el expediente al determinar que la sociedad adeudara la suma solicitada. Por lo que la Sala de lo Civil no casa la Resolución de 31 de agosto de 2010.

Comentarios

En este fallo se aprecia como las pruebas denunciadas como erróneas en su apreciación demuestran que se adeudaba dinero al demandante, situación que requirió el apoyo de los informes periciales confeccionados por los peritos designados, al ser practicadas las debidas diligencias exhibitorias en los libros de la demandada.

A pesar que ambos informes señalaban que no se pudo verificar en la contabilidad de la demandada la existencia del mencionado saldo, ambos informes hacían referencia a las cartas de aprobación del presidente y representante legal de la empresa en donde se daba el reconocimiento del reembolso de los gastos realizados en lo relativo al saldo pendiente adeudado al demandante.

e) Peritajes de Rigor para determinar Sumas Dejadas de Percibir por el Afectado en Razón de un Accidente.

En fallo del 4 de mayo de 2010, dictado por Sala Primera de lo Civil de la Corte Suprema de Justicia, se decide el recurso de casación interpuesto contra la sentencia emitida por el Tribunal Superior del Tercer Distrito Judicial de Panamá el 21 de abril de 2008, a través de la cual se confirma la Sentencia No. 2 de 30 de enero de 2008, proveniente del Juzgado Segundo del Circuito de Chiriquí, ramo civil. La causal invocada en esta ocasión es la infracción de normas sustantivas de derecho, en concepto de violación directa. Dentro de los motivos que se presentan es la obligación de formalizar la liquidación de condena en abstracto dentro del término de seis meses ante el tribunal penal, lo que estiman en un error y el segundo motivo es que el tribunal Ad quem no puede quitarle la facultad de acceder a la jurisdicción civil.

La Sala consideró que el Juzgador Ad quem dispuso que vencido el término de 6 meses siguientes a la ejecutoria de la sentencia, caduca el derecho reconocido en abstracto y que el juez a quien se le presente cualquier petición en ese sentido la rechazara de plano.

Añade la Sala, que se está frente a un hecho culposo y un daño, que por disposición legal y en virtud de la responsabilidad objetiva quedaron obligados solidariamente dos personas a quienes la víctima puede exigir indemnización dentro del término que señala la ley, que en el caso que nos ocupa, no puede ser otro término distinto al que señala el artículo 1706 del código civil, que es una año

a partir de la ejecutoria de la sentencia penal por ser ésta la que causa el derecho y obligaciones respecto a todos los sujetos.

En otras palabras, la apelación se dirige contra la sentencia que declaró probada la excepción de litispendencia por tanto, señala la Sala, que no es viable en el proceso ordinario interpuesto. El juez al resolver la excepción de litispendencia señaló que el querellante tenía que formalizar su solicitud de liquidación en condena en abstracto dentro de los seis meses siguientes a la ejecutoria de la sentencia que lo favorece y que de no hacerlo caduca su derecho.

Señala la Sala, que la litispendencia ocurre cuando las mismas partes persiguen en un proceso la misma pretensión que está pendiente de resolver en otro tribunal. Por el contrario, la cosa juzgada implica que la sentencia pone fin al proceso, por no haber recurso alguno. Por lo que en un proceso no puede haber cosa juzgada si hay litispendencia y viceversa.

En el caso que nos ocupa, la sentencia del proceso penal que declara civilmente responsable quedó ejecutoriada en el año 2004 y la excepción de litispendencia fue presentada en el año 2005, por lo que no puede haber litispendencia en el proceso civil si el proceso penal había culminado mucho antes que fuera presentada dicha excepción.

El proceso penal tenía como propósito determinar la responsabilidad penal por el delito de lesiones culposas, por el accidente de tránsito ocurrido; en cambio, la pretensión del proceso civil era el de obtener una indemnización pecuniaria. En conclusión, en este caso al no haber litispendencia, lo procedente era revocar la decisión primaria y analizar el Petium de la demanda.

Mediante el proceso ordinario, el afectado solicita al juez de circuito de Chiriquí la condena de los demandados al pago de B/.60,000.00 por daños y perjuicios, sustentado en el accidente de tránsito ocurrido en donde fueron declarados culpables los demandados en el Juzgado Municipal de Bugaba.

Dentro del proceso probatorio fueron practicados los peritajes de rigor para determinar las sumas dejadas de percibir por el afectado en razón del accidente y las sumas que dejaría de recibir al momento de jubilarse. El perito del demandante cuantificó un total de B/. 10,291.00.

Por otro lado, el perito de la parte demandada, estimó la suma de B/.5,796.00 como suma dejada de percibir, cantidad que incluye los descuentos de las incapacidades y pensiones recibidas.

Por su parte el perito del tribunal, cuantificó en B/.10,917.00, como la suma dejada de percibir dejando claro que no tuvo acceso a la totalidad de los talonarios e incapacidades por lo que sus cálculos fueron producto de cifras examinadas en los documentos y alcances hechos en base a ellos.

Señala la Sala que los informes de los peritos no coinciden con exactitud en los perjuicios pecuniarios y que es innegable que éstos den fe, aclarando que hubo afectación económica para el demandante.

Por lo que la Sala, revoca la sentencia No. 2 del 30 de enero de 2008 y en consecuencia declara no probada la excepción de litispendencia, además de extemporánea la excepción de prescripción y condena a los demandados a pagar la indemnización por daños materiales.

Comentario

En este caso de lesiones culposas, por cuanto los accidentes de tránsito causan lesiones a sus víctimas, acarrea la falta de voluntad del conductor para cometer dicho ilícito, esto significa que la naturaleza de la responsabilidad civil para responder por los daños y perjuicios originados en la responsabilidad penal está implícita dentro de nuestro derecho positivo.

Nuestro Código Civil lo fundamenta en la responsabilidad que se origina por la culpa o negligencia obligando a reparar el daño causado y la víctima puede exigir indemnización dentro del término que señala la ley, que en este caso es un año, a partir de la ejecutoria de la sentencia penal, por ser esta la que causa el derecho y la obligación con respecto a todos los sujetos.

f) Solicitud de Secuestro de Combustible a Bordo por Daños y Perjuicios por Demora en la Entrega de Mercancía

En este fallo la Sala Civil de la Corte Suprema de Justicia resuelve el Recurso de Apelación Marítimo interpuesto por OVERSEAS DISPATCHER CO. INC., dentro del proceso que le sigue a la Compañía Chilena de Navegación Interoceánica, S.A. y en contra de la Sentencia No. 14 de 21 de septiembre de 2007, dictada por el Juez del Primer Tribunal Marítimo de Panamá.

La demandante realizó la compra de mercancías con la finalidad de ser vendidas en Panamá y Sur América para la temporada navideña; no obstante, la mercancía llegó con retraso de dos (2) meses, lo que produjo daños a la empresa demandante.

La empresa demandada presentó excepciones de ilegitimidad para actuar, exclusión en el contrato de daños por demora y daños consecuenciales, al igual que excepción de vicios ocultos. Como fletadora, solicito el llamamiento a juicio de las compañías que se encontraban en condición de propietarias y armadoras las cuales presentaron excepción de prescripción, ya que había transcurrido más de un año.

En la sentencia el Juez A-quo declaró parcialmente probada la petición de daños por demora y de daños consecuenciales y condenó a la empresa demandada al pago en concepto por daños por demora más los intereses legales y gastos del proceso.

Ambas empresas presentaron su recurso de apelación alegando la empresa demandada que el Juez A-quo utilizó la interpretación de las Reglas de La Haya, lo que no era correcta y es lo que lo ha llevado a que se le condene a pesar de la existencia de un cláusula que exonera a indemnizar a los embarcadores por demoras de la entrega de la mercancía.

Por otro lado, el demandante consideró que el Juez A-quo, no interpretó de manera correcta la Cláusula, pues se debió aplicar la interpretación literal y decidir la reclamación basado en las Reglas de Hamburgo y la legislación chilena. Y considera que la prueba de los daños estaba acreditada debidamente en el expediente por lo que la condena no se compadece con los daños que han sido debidamente probados.

La Sala, por su parte, señala que ninguna de las partes cuestionó las decisiones del Ad quo sobre las excepciones formuladas y declaró los hechos no

probados y otras circunstancias que el juzgador de la primera instancia ha declarado como probados. Agregó que a pesar que los interesados de la carga le enviaban comunicaciones a la empresa naviera, por la imperiosa necesidad de contar con esa carga, y al tener el ofrecimiento por escrito de trasbordar dicha carga en otros buques fletados, para evitar posibles daños reclamados por los importadores, éstas promesas realizadas por la empresa naviera no se cumplieron, lo que constituyó una conducta carente de la diligencia y cuidado razonable de la ejecución del contrato.

Por otro lado, señala también la Sala, sobre la Ley Sustantiva Aplicable a la Controversia, que se trata de una materia que requiere ser regulada, y que no cabe duda que se trata de la responsabilidad del transportista ante un hecho específico, que el contrato en su cláusula no tenía como fin ser modificada aplicando los criterios de los jueces de las Cortes de los Estados Unidos, principios conocidos por la legislación y la jurisprudencia, por lo que no se puede soslayar principios elementales que garantizan justicia y adecuación de la contratación. Añade la Sala que las regulaciones aplicables al conocimiento de embarque, relacionado con la exoneración de responsabilidad en caso de demora, debe ser considerada como ilegal, tanto por los hechos del caso como al propio contenido del Convenio Internacional para la Unificación de Ciertas Reglas en Materia de Conocimiento de Embarque, suscrito en Bruselas el 25 de agosto de 1924, por lo que los cargamentos embarcados en la República Popular de China, no están sujetos a la exoneración y es responsable por la demora en la entrega de los contenedores.

A pesar de la gravedad de la negligencia demostrada en el expediente, esta Sala le corresponde verificar sobre los daños que pueden ser indemnizables, que la reparación de los daños debe tomar en cuenta que se tratan de daños consecuenciales, cuya apreciación será valorada tomando en cuenta el nexo causal entre la demora de la llegada de los contenedores y los daños alegados por la demandante.

La demandada presenta entre sus pruebas un informe contable que en su contenido mencionaba las ventas netas dejadas de percibir. Sobre el monto, el Juez A-quo cuestiono la suma al conocer que el Perito Contador de la demandada, no encontró si la mercancía existía o no. Según el testimonio del Perito de la demandante, la mercancía sobrante fue retenida.

La Sala considera que la cuantía de la condena no corresponde a la realidad probada a través de las pruebas presentadas y el juzgador, ante la seguridad que la víctima ha sufrido un perjuicio; debe realizar los esfuerzos para conceder las peticiones que más se apeguen a la verdad material.

Finalmente, la Sala, señala que no puede dejar a un lado que la mercancía fue embarcada para temporada navideña y que existieron comunicaciones donde reconocen que la mercancía es para dicha temporada, por lo que de acuerdo a las pruebas periciales es un hecho probado que la demandante no gana absolutamente nada.

Por lo que Reforma la sentencia No. 14 de 21 de septiembre de 2007 y aumenta el pago en conceptos de daños por demora a favor del demandante.

Comentarios

La Sentencia impugnada reconoció la aplicación de varias legislaciones en atención a las condiciones que realizaba el transporte. En este caso, las normas de interpretación se dieron por las ambigüedades. Cabe indicar que los conocimientos de embarque son interpretados estrictamente contra el transportista, pues es éste quien prepara el contrato y lo imprime. La actividad probatoria realizada por las partes permitió a la Sala realizar importantes conclusiones.

A pesar que los informes contables presentados por el perito contable del demandante indicaban el total de las ventas netas dejadas de percibir durante el año, no fue cuestionado por el Juez Ad quo, porque el perito contador no comprobó si la mercancía existía o no. La superioridad reconoció a favor del demandante las ventas netas dejadas de percibir.

g) Injustificación de Retiros de Suma de Dinero de la Empresa

En fallo del 14 de mayo de 2016 emitido por la Sala Primera de lo Civil de la Corte Suprema de Justicia, se decidió el recurso extraordinario de casación en el fondo propuesto en contra la resolución proferida por el Primer Tribunal Superior de Justicia de fecha de 31 de octubre de 2014, al resolver el recurso de apelación contra la sentencia No. 40/194-05 de fecha 17 de septiembre de 2009, dictada por el Juzgado Tercero de Circuito del Primer Circuito Judicial de Panamá, en el proceso ordinario propuesto por la empresa Sony BMG Music Entertainment.

En la resolución de segunda instancia se revoca la sentencia No. 40/194, declarando probada la pretensión del demandante y condenando al demandado a pagar determinada suma de dinero por retiros injustificados de la empresa. Con este pronunciamiento se promovió el recurso extraordinario de casación, fundamentándose en las modalidades probatorias siguientes: el Ad-Quem consideró que el demandante actuó contrario a derecho, sustrayendo sin autorización dinero de la empresa para gastos personales y lo condenó al pago de una indemnización.

Señala el recurrente que el Ad-Quem le dio un valor inadecuado a la prueba lo que implica el quebrantamiento de normas de derecho lo que influyó en la sentencia y provocando la condena, cuando el demandante estaba autorizado y era parte de sus funciones.

Alude en el error en la valoración de la prueba por parte del tribunal Ad-quo porque se practicó en un lugar distinto al dispuesto en el auto de pruebas; es decir, invoca el error de derecho en la apreciación de la prueba.

La Sala al realizar el análisis y al emitir sus consideraciones, señaló que el sentenciador no se refirió al caudal probatorio de forma individualizada, sino que realizó un examen en conjunto.

El sentenciador Ad-Quem al otorgarle valor probatorio al informe suscrito por el perito contable, lo condenó al pago de indemnización.

Añade la Sala que no le asiste la razón al recurrente porque en el expediente hizo alusión al medio de prueba en cuestión, el cual no sirvió como fundamento para la decisión a la que arribó el sentenciador Ad-Quem ya que sus

señalamientos guardan relación con la disconformidad expuesta en el libelo. Además, señala la Sala que la pruebas existentes fueron objeto de análisis conjunto, lo que sirvió al Ad-Quem para variar el criterio del Ad quo, valorando la diligencia de inspección judicial y cuyas experticias determinaron que el uso de las sumas de dinero era contraria a los principios de contabilidad.

Considera la Sala que no se produjo el yerro que alega el recurrente, toda vez que no fue estimado por el Ad-Quem para emitir su decisión. En cuanto a la indebida valoración de la prueba de inspección judicial, verifica la Sala que recayó sobre los libros de comercio de la parte actora en el proceso y que a su juicio no produce nulidad para su validez que se haya practicado en lugar distinto. Finalmente la Sala, no estima que el demandado en su función de contador tuviese potestad de aprobar pagos de cuentas a título personal de un empleado de la empresa, al no constituir parte de sus atribuciones.

Comentarios

Al no haberse configurado el cargo expresado en la demanda, la Sala procede a desechar el cargo. No obstante, estimó que entre las funciones del contador no se encuentran o no tiene potestad de aprobar pagos de cuentas a título personal de un empleado de la empresa, al no constituir parte de sus atribuciones, muy a pesar que el casacionista señalase que se cuenta con la autorización otorgada por la empresa.

h) Informe de Auditoria Carente de Fundamento

Mediante Fallo de 11 de abril de 2016 la Sala Civil de la Corte Suprema de Justicia decide el recurso de casación presentado contra la Sentencia de 17 de noviembre de 2014, proferida por el Primer Tribunal Superior del Primer Distrito Judicial, dentro del Proceso Ordinario promovido por la señora Jaén contra la Asamblea de propietarios del P.H. BBVA.

La actora narra que se desempeñó como administradora del P.H. BBVA y que por motivo de una auditoría realizada por la Licenciada Guevara, auditoria que señaló que había cometido irregularidades en su gestión, la Junta Directiva de la Asamblea de Propietarios le interpuso un Proceso Sumario de Rendición de Cuentas y una Querrela por el supuesto delito contra el Patrimonio (hurto con abuso de confianza).

En el mencionado proceso civil, el Juzgado la condenó a pagar la suma de B/.78,310.19, mientras que en el penal, se determinó que no había cometido delito alguno y mucho menos se había apoderado o sustraído suma de dinero perteneciente a la Asamblea de Propietarios y que lo señalado en el informe de Auditoría no tenía sustento que demostrara las irregularidades, apoderamiento, sustracción o delito alguno, por lo que mediante resoluciones judiciales la señora fue absuelta de todos los cargos e imputaciones señaladas en su contra.

Luego de agotados los trámites inherentes al Proceso Ordinario la Juez Tercera de Circuito Civil del Primer Circuito Judicial de Panamá, mediante Sentencia N°7 de 14 de febrero de 2014, resolvió negar las declaraciones de la demandada y absolver a la Asamblea.

Contra lo resuelto por la Juez A-quo, la apoderada judicial de la demandada anunció y sustentó oportunamente recurso de apelación, mientras que el procurador judicial de la actora anunció recurso de apelación y la presentación de pruebas para la segunda instancia, las que fueron aducidas dentro del término establecido en las normas del procedimiento civil.

El Juez Ad Quem, por conducto de la sentencia de fecha 17 de noviembre de 2014, decidió modificar la sentencia de primera instancia, a fin de condenar a la demandante a pagar B/.19,950.00 en concepto de costas a favor de la demandada.

En apoyo a tal decisión, el Tribunal de Segunda Instancia expuso el siguiente razonamiento: en el presente caso, la demanda penal se basa en un informe de contabilidad elaborado por una profesional en auditoría. La demandante entre sus pretensiones solicitó que se ordene la suspensión de los efectos de la sentencia en firme que le imponen la obligación de resarcir la suma de B/.78,310.19

La Sala, luego de examinar el dictamen rendido por la perito Castrejón, observa que las conclusiones a las que se alude en el cargo tienen una pobre fundamentación.

Ello obedece a que en su opinión no existe motivo para que la demandada resultara condenada en el proceso civil, y que el informe de auditoría presentado por la perito Guevara no tiene sustento y añade que por la sola afirmación de la perito la Sala no puede tener como un hecho cierto.

También advierte que la perito Castrejón no explica el por qué considera que el informe de auditoría adolece de fundamentación, es decir, los motivos que la llevan a tal conclusión.

La labor del perito es suministrar al Juez razones sobre las causas y los efectos de lo que observó, con el fin de tener un mejor entendimiento de hechos o datos que por sí mismo no le es posible apreciar, por escapar de la experiencia común y de su formación.

Señala la Sala, que el informe presentado por la perito Castrejón no cumple con la finalidad que tiene toda prueba pericial, ilustrar al juez en torno a un dato o hecho ajeno a su formación, ya que no brinda mayor explicación del origen de su conclusión, por ende, el dictamen adolece de motivación, por lo que no cuenta con fuerza probatoria.

Adiciona, que lo mismo acontece con la aseveración de la recurrente de que la perito reconoció los perjuicios de demandante, por cuenta de las acciones judiciales interpuestas por la demandada, puesto que el dictamen se limita a mencionar una carta de honorarios profesionales de abogado e intereses dejados de percibir por la retención del cobro de cuentas. Reiteró que para un litigante verse obligado a responder por daños y perjuicios que se originen de actuaciones procesales, es imperativo demostrar temeridad o mala fe, lo que no se aprecia con el documento privado en comento.

Finalmente, termina señalando la Sala que el Juzgado de conocimiento, al condenar a pagar a la demandada, actuó acorde con los parámetros establecidos para el proceso especial de rendición de cuentas. A la luz de las copias del

expediente, el libramiento de pago tuvo lugar por responsabilidad de quien faltó a la imposición legal de dar cuenta de su gestión como administradora.

La Sala concluye que resultan infundadas las presuntas infracciones y no casa la sentencia de 17 de noviembre de 2014.

Comentarios

En este caso, el informe presentado por la perito contable señalaba que la actora sufrió perjuicios por motivo de las acciones judiciales de la demanda y, adicional a ello, que no se justificaba la condena por que el informe de auditoría elaborado carecía de sustento. También se pudo observar en este fallo que el Tribunal advierte que en el proceso civil no se había discutido el informe de contabilidad, si bien, que el informe señalaba que la demandante incurre en responsabilidad civil; no obstante, la valoración que se hizo en la esfera penal en la segunda instancia determinó que no había cometido delito alguno

CAPÍTULO II. MARCO METODOLÓGICO

En este capítulo se presenta los aspectos metodológicos de la investigación. Se expone la perspectiva metodológica que se ha adoptado, la estrategia de indagación y el diseño metodológico de las diferentes fases de la investigación.

1. Planteamiento del Problema

La Ley que regula la profesión de Contador Público Autorizado en Panamá incluye como actos propios de la profesión todos aquellos servicios que den fe pública sobre la veracidad de la información económica y financiera que realizan las personas naturales y jurídicas, públicas y privadas y los hechos económicos que las afecten, con la finalidad de producir informes a la gerencia y para terceros que sean útiles para la toma de decisiones. Tales informes elaborados en base a un conjunto de reglas generales que sirven de guía contable para formular criterios u opiniones aplicados a discreción del profesional, quien es el que determina la forma de proceder entre varias reglas o normas; lo que puede provocar la manipulación de los resultados en detrimento de una mayor transparencia de la información.

2. Justificación

En la actualidad, Panamá cuenta con una Ley que regula la profesión del Contador Público autorizado, identificada como Ley 57 de 1 de septiembre de 1978, norma jurídica que requiere ser reformada, ya que es la que sirve de fundamento a las auditorías financieras, tanto para el sector público como para el sector privado; así como los peritajes contables, solicitados por el Estado o por la parte interesada. Esta norma nos plantea un asunto por resolver y es que atribuye a los profesionales de la contabilidad la facultad discrecional de aplicar las técnicas contables que considere apropiadas, y en base a las reglas utilizadas, pueden emitir un informe de índole financiero, el cual es eminentemente contable, mismo puede ser utilizado como fundamento en la toma de decisiones de la índole que sea y también puede ser utilizado como medio de prueba en los procesos judiciales.

Es importante que el auditor o experto contable, conozca las posibles consecuencias jurídicas que puede acarrear su actuación durante su investigación. Si se trata de auditorías de estados financieros, la preparación del experto contable abarca mucho más que la propia contabilidad, es decir, independientemente del tipo de auditoría que realice, éste puede incurrir en dos tipos de responsabilidad, a saber, la de naturaleza contractual y la de naturaleza extracontractual.

Por lo anterior, es importante tener como prioridad de actuación, la mejora de la transparencia informativa que nos brinda el profesional de la contabilidad, ya

que el resultado de la información repercute en la toma de decisiones tanto en los mercados financieros, como para el esclarecimiento de los hechos de la administración de justicia y, en el caso de mediar culpa o dolo en la actuación del profesional, será responsable por los daños y perjuicios que ocasione a las partes.

Frente a la necesidad de dotar de certeza y transparencia la información económica y financiera emitida por el auditor o experto contable, es necesario contar con un instrumento que disminuya la discrecionalidad del profesional al aplicar los procedimientos contables, y a la vez garantice su independencia e imparcialidad.

3. Hipótesis de la Investigación

Si para expresar una opinión de un hecho en particular o sobre la situación económica y financiera de una empresa, el auditor o experto contable cuenta con un instrumento jurídico que garantice su independencia e imparcialidad ante la posibilidad de ser procesado por posibles daños y perjuicios que pudiese ocasionar, lograremos aumentar la confianza y disminuir la discrecionalidad en la aplicación de las técnicas contables.

Ante lo anterior manifestado, es necesario contar con un instrumento jurídico especial que contribuya a dar mayor confiabilidad a la información económica y financiera emitida por el profesional que ejerce la contabilidad, ante la reserva de los procedimientos y alcance de la investigación.

¿Con el propósito de disminuir la discrecionalidad en la aplicación de reglas contables utilizadas en el examen realizado por el contador público autorizado, es necesario proponer un anteproyecto de Ley que procure garantizar su independencia ante la posibilidad de ser procesado por los daños y perjuicios ocasionados en el ejercicio de sus funciones?

4. Objetivos de la Investigación

a) Objetivo General

Explicar las consecuencias jurídicas que enfrenta el Contador Público Autorizado al ejercer su función como auditor o experto contable, al no contar con un instrumento jurídico que contribuya a garantizar su independencia ante los posibles casos de ser procesados por daños y perjuicios ocasionados en el ejercicio de sus funciones.

b) Objetivos Específicos

- Compilar y analizar la normativa legal existente que regula la materia.
- Analizar los datos recopilados en la investigación, clasificando y organizando toda la información seleccionada.
- Mencionar los aspectos negativos que conlleva la ausencia de la aplicación de una normativa que no sea cónsona con mercados financieros avanzados

- Recopilar jurisprudencia relacionada con el tema de investigación.
- Comparar la normativa legal vigente con la de tres países

5. Alcance y delimitación de la Investigación

El estudio de esta investigación es de tipo exploratorio y el poco desarrollo legal de la responsabilidad civil en el que pueden incurrir el auditor o experto contable, así como la escasa bibliografía para abordar a profundidad el tema en nuestro país, se convierten en las principales limitantes que se han tenido para el desarrollo del trabajo.

Constituye un tema poco abordado por los estudiosos, razón por la cual se formularán preguntas relacionadas con el tema de investigación para analizar las respuestas de cada encuestado.

6. Tipo de Investigación

Muchas preguntas y dudas surgen en torno a definir cuáles son las operaciones básicas de un proceso de investigación, cómo se organiza y se lleva a la práctica. La metodología es la parte del proceso de investigación que utiliza pasos y fases para analizar y dar respuesta a las preguntas que el investigador plantea, es decir, es un procedimiento sistemático, crítico, reflexivo y controlado que le da al investigador la posibilidad de descubrir nuevos datos, hechos, leyes o relaciones en cualquier campo del conocimiento.

En este sentido, el presente trabajo de investigación, se enmarca dentro de una investigación de tipo cualitativa o interpretativa y mixta. Los métodos cualitativos han despertado un interés creciente, debido a los diferentes marcos epistemológicos para conceptualizar la naturaleza del conocimiento de la realidad social y los procedimientos para captar estos fenómenos.

En la actualidad los métodos cualitativos de investigación gozan de prestigio y experimentan una gran popularidad. Ofrecen al investigador métodos y herramientas viables y confiables para hacer de la investigación una fuente de información para la toma de decisiones. Han demostrado ser efectivos para estudiar la vida de las personas, la historia, el comportamiento, el funcionamiento organizacional y los movimientos sociales.

7. Fuentes de información

Se utilizan una variedad de métodos a fin de recopilar los datos sobre una situación existente, como encuestas, cuestionarios, inspección de registros (revisión en el sitio) y observación. Cada uno tiene ventajas y desventajas. Generalmente, se utilizan dos o tres para complementar el trabajo de cada una y ayudar a asegurar una investigación completa.

Para llevar a cabo un trabajo de investigación el investigador cuenta con gran variedad de métodos para diseñar un plan de recolección de datos. Tales métodos varían de acuerdo con cuatro dimensiones importantes: estructura, confiabilidad, injerencia del investigador y objetividad. La presencia de estas dimensiones se

reduce al mínimo en los estudios cualitativos, mientras que adquieren suma importancia en los trabajos cuantitativos, no obstante el investigador a menudo tiene la posibilidad de adaptar la estrategia a sus necesidades.

Cuando la investigación está altamente estructurada, a menudo se utilizan instrumentos o herramientas para la recolección formal de datos. En este caso, las principales técnicas que se utilizarán en la investigación lo constituyen: la encuesta a base de preguntas aplicadas a los auditores del sector privado y del público; aplicados también a los usuarios de la información, es decir, comunidad en general y el análisis documental

8. Población y Muestra

Se utilizará la técnica de muestreo, el criterio para seleccionar la muestra serán auditores que laboran en la Contraloría General de la República, auditores independientes que laboran en el sector privado y a la comunidad en general. En otras palabras, el universo de trabajo para este tipo de investigación serán los auditores del sector público, auditores del sector privado, y la comunidad en general. El propósito será el recolectar la información necesaria en todas las áreas, para luego compararlas.

El tipo de muestra será no probabilística pues nuestra elección no es al azar sino en atención a las características de la investigación. De manera deliberada se seleccionará la muestra en base a los propósitos de estudio.

9. Variables

A continuación, enumeramos los elementos con los cuales pretendemos medir, controlar, evaluar y estudiar el problema objeto de la investigación; mismos con los cuales lograremos cualificar nuestras variables:

- Discrecionalidad del auditor o experto contable al definir qué procedimientos contables ejecuta; así como el alcance del examen a realizar.
- Ausencia de una norma contable unificada que identifique las acciones o tareas mínimas que debe realizar auditor o el experto en la materia.
- Responsabilidad, frente al Estado y frente a sus clientes ante los posibles daños y perjuicios ocasionados en el ejercicio de sus funciones.

Estas serán definidas desde el punto de vista conceptual, operacional e instrumental.

10. Definición Conceptual

La discrecionalidad contable, es la decisión que toma en forma libre y prudencial el auditor o experto contable en el ejercicio de sus funciones al aplicar las reglas o ejecutar determinados procedimientos que le servirán de guía para expresar criterios de su competencia. (GODOY, 2006)

Perito contable, es el experto en materia contable autorizado legalmente para dar opinión acerca de su especialidad. Es el contador público que contando con

la experiencia y especialización en el área pericial, puede ser llamado para actuar como perito de oficio. (CASSADO, 2009)

En términos generales son personas independientes, competentes en una ciencia, arte, industria o cualquier forma de la actividad humana, que dictaminan al juez respecto de alguno de los hechos que se investigan en la causa y se relacionan con su actividad. (KISCH, 2001)

Responsabilidad, cumplimiento de las obligaciones, en el aspecto laboral es responsable el que lleva a cabo sus tareas con diligencia, seriedad y prudencia. El individuo aprende a comportarse de manera que puedan confiar en él, ya que garantiza el cumplimiento de los compromisos. (CABANELLAS, 2005)

Responsabilidad Civil, consiste en el deber de resarcir a la víctima de una conducta indebida, con motivo y en la medida de los daños sufridos por aquella. Reparar el daño causado. (CASSADO, 2009)

Un Procedimiento, no es más que la secuencia de acciones que se dirigen a una sola meta, comúnmente de corto plazo, y que se siguen repetidamente. Método de realizar alguna cosa. Norma aplicable a la tramitación de las actuaciones judiciales, cualquiera sea su contenido. (CASSADO, 2009)

Fe Pública, confianza de la que gozan ciertos funcionarios respecto de la veracidad de los actos y/o contratos en los que intervienen. Calidad inherente a los documentos e instrumentos emitidos por el Estado o por quienes éste autoriza, que resguardan la necesidad y seguridad de su contenido. (CASSADO, 2009)

11. Definición Operacional

Son aquellas definiciones en las cuales un concepto es definido por medio de las acciones u operaciones que deben llevarse a cabo para medirlo o manipularlo.

Todo trabajo de investigación requiere necesariamente definir los conceptos que van a intervenir en el estudio. Durante el estudio investigativo, acerca de la responsabilidad civil del Contador Público Autorizado como perito, hemos considerado precisar los siguientes elementos:

Aplicación Discrecional de procedimientos

En este aspecto, interviene el atributo exclusivo del contador público autorizado como auditor o experto contable, su absoluta libertad sometida al orden jurídico, aplicando por analogía el conjunto de reglas de auditoria generales que le servirán de guía en para formular criterios, en la medida que sean aceptables a la realidad de su actuación.

Ausencia de un procedimientos unificado

Nuestro país cuenta con un conjunto de normas contables generales que sirven de guía al contador público autorizado para formular sus criterios en los informes; no obstante, no contamos con una norma contable consolidada que identifique los requisitos mínimos que debe abarcar el profesional en el ejercicio de sus funciones y en particular al ejercer la función como auditor o experto en la materia contable.

Responsabilidad del auditor o experto contable

Es la obligación de informar a la administración todo hecho irregular detectado durante su examen, expresando su criterio con independencia e imparcialidad.

12. Descripción de Técnicas e Instrumentos

Son los medios o instrumentos para recoger la información. Se definirán los instrumentos con el cual se recolectará la información, los cuales se encuentran estrechamente relacionados con las variables y los objetivos de la investigación.

Los instrumentos que se utilizan en la presente investigación que nos sirven para la recolección de datos, los cuales están constituidos por la aplicación de encuestas, la aplicación de cuestionarios, elaborados con preguntas cerradas.

Las preguntas cerradas están estructuradas de manera que al informante se le ofrece determinadas alternativas de respuestas. Se utiliza este tipo de cuestionario porque es más fácil de contestar y codificar, aunque en ocasiones resultan demasiado rígidas y el sujeto puede perder espontaneidad en las respuestas.

Se evaluarán las opiniones obtenidas mediante la aplicación de los instrumentos anteriormente mencionados, a los Contadores Públicos Autorizados que ejercen su labor como auditor o experto contable tanto en el sector público, como en el sector privado; incluye también las opiniones del público en general.

13. Tratamiento de la información

Los resultados obtenidos de la aplicación de las encuestas y los cuestionarios, fueron vaciados en tablas y gráficos de distribución de frecuencias y porcentaje, utilizado en Excel, atendiendo a los indicadores contenidos en las variables. En el proceso para la investigación de la encuesta se utilizó el método intencional u opinativo donde se selecciona sujetos que son expertos y personas conocedoras del tema.

Luego de haber realizado la discusión, análisis e interpretación de los datos recabados, se procedió a establecer conclusiones y los resultados de la investigación.

14. Diseño Metodológico de la Investigación

Es una investigación realizada participativamente. Es decir, que no es solo realizada por los expertos, sino con la participación de la comunidad involucrada en ella. Entre los sujetos y fuentes de la información se encuentran los servidores públicos (auditores) que laboran en la Contraloría General de la República, auditores que laboran en empresas privadas de auditorías, terceros afectados con la información; es decir, el público en general.

Se trata de conocer las posturas, criterios, opiniones y experiencias de las partes afectadas con respecto a la confiabilidad de la información financiera.

CAPITULO III.RESULTADO Y DISCUCIÓN

1. Generalidades

La Ley 57 de 1978 que regula la profesión del contador público autorizado, data de hace más de 38 años y de allí a esta fecha el mundo ha evolucionado por lo que es necesario ponernos a la altura de los países avanzados.

Desde la década pasada se ha observado un aumento de grandes escándalos de fraudes financieros, como los casos del grupo ADELAG y FOTOKINA, compañías que fueron acusadas por quiebra fraudulenta y las mismas han afectado gravemente a sus acreedores, y muchos de estos fraudes posiblemente son posiblemente han sido provocados por la ausencia de independencia en los profesionales que ejercen la contabilidad, al emitir criterios sobre la situación económica y financiera de determinada empresa o hecho en particular, lo que pone en duda la función que ejerce el contador público autorizado.

La existencia de una Ley que data de los años 70, como es la Ley 57 de 1978 que regula la profesión de Contador Público Autorizado, requiere ser modificada, para adaptarse a la realidad actual.

Por otro lado, la ausencia de una norma contable unificada; permite al profesional que ejerce esta función, aplicar reglas o técnicas contables a su discreción, situación que ha permanecido durante muchas década.

Por ello, es necesario, modificar la Ley 57 de 1978, para que se introduzcan cambios que beneficien la labor que realiza el profesional de la contabilidad y se devuelva la confianza en la información económico y financiero que emita y por ende, se garantice su independencia e imparcialidad ante el resarcimiento los posibles daños o perjuicios ocasionados.

En este capítulo se muestran los resultados de la investigación, que comprende el análisis e interpretación de los resultados obtenidos al aplicar los instrumentos de recolección de datos.

Los cuestionarios y encuestas, representan una herramienta muy importante porque a través de estos instrumentos de recolección de datos, se puede tener acceso a la información y analizarla para el desarrollo de la investigación.

La organización es la siguiente:

- Describir a quienes va dirigida la encuesta
- El objetivo por el cual se formula la pregunta
- Se formula la pregunta
- La tabla con la frecuencia y porcentaje de las respuestas
- Se presenta el gráfico, donde se muestran los porcentajes alcanzados
- Análisis e interpretación de los resultados.

2. Tabulación de Datos

Después de haber aplicado los instrumentos de recolección de datos a los contadores públicos que laboran en el sector privado, a los contadores públicos autorizados que laboran en el sector público y al público en general, se realizó la tabulación de los datos, analizando los cuestionarios contestados para posteriormente presentarlos en un gráfico de pastel con su respectivo análisis.

a) Análisis e Interpretación de Resultados

Se tuvo la participación de 15 contadores públicos autorizados que laboran en el sector privado como auditores independientes, 15 contadores públicos autorizados que laboran en el sector público específicamente en la Contraloría General de la República y 15 personas del público en general que representan los usuarios de la información económica y financiera, quienes contestaron los cuestionarios compuestos por preguntas cerradas, mostrando los resultados en una tabla simple con detalle, frecuencia y porcentaje de los datos obtenidos.

Estos datos se representaron como gráficos con su respectivo análisis donde se interpretarán los resultados de la encuesta aplicada a la muestra seleccionada.

La conclusión es un juicio razonado, basado en la síntesis de los resultados, sustentado por el análisis de los datos.

b) Cuestionario No. 1

Estas preguntas están dirigidas a profesionales de la contabilidad, auditores de la empresa privada que laboran en las empresas auditoras y de forma independiente; a auditores del sector público que laboran en la Contraloría General de la República como peritos contables.

El objetivo de la aplicación del cuestionario consistió en determinar el conocimiento normativo del encuestado, respecto a la discreción que tienen en la aplicación de los procedimientos técnicos contables y el resarcimiento de los posibles daños y perjuicios producidos en el ejercicio de la profesión.

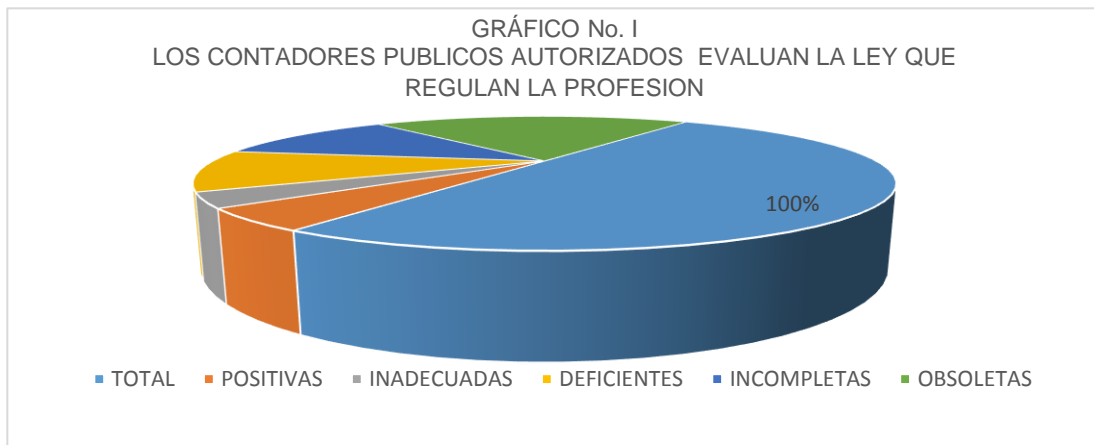
A su criterio cómo es la Ley que regula la profesión del contador público autorizado?

CUADRO No. I

LOS CONTADORES PUBLICOS AUTORIZADOS EVALUAN LA NORMA QUE REGULA SU PROFESION

Contadores Públicos Autorizados	No.	%
Total General	30	100
a. Positiva	3	10%
b. Inadecuada	2	7%
c. Deficiente	6	20%
d. Incompleta	7	23%
e. Obsoleta	12	40%

Fuente. Encuesta aplicada a auditores y peritos contables. Octubre 2017



Análisis

Entre positivas, inadecuadas, deficientes los encuestados se aproximan a un 37% de aceptación en considerar la norma que regula la profesión del contador público autorizado; no obstante, el 63% de los encuestados consideraron como incompletas y obsoletas las normas que regulan la profesión. Dotar de certeza y transparencia la información económica y financiera como instrumento que garantice la eficiencia de los mercados es necesario en nuestro país. Debemos comenzar modificando la norma que rige el ejercicio de la profesión de los contadores públicos, de manera que podamos garantizar la credibilidad en la información y satisfacer las expectativas de los usuarios.

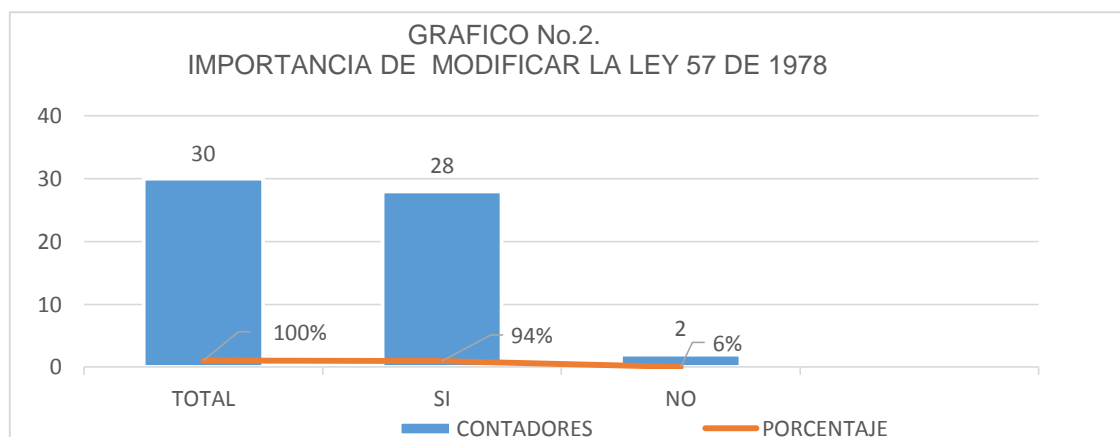
Considera usted que se debe modificarse la Ley 57 de 1978, que regula la profesión del CPA?

CUADRO No. II

IMPORTANCIA DE MODIFICAR LA LEY 57 DE 1978

Contadores Públicos Autorizados	No.	%
Total General	30	100
Si	28	94
No	2	6

Fuente. Encuesta aplicada contadores. Octubre 2017



Análisis

Los encuestados en un 28% perciben los contadores, que es necesario modificar la Ley 57 de 1978, que regula la profesión; no obstante, el 2% no consideran necesario modificar la Ley. El anteproyecto de Ley presentado por el Ministerio de Comercio e Industria (MICI), y la Superintendencia de Bancos, fue catalogado como inconsulto, y en detrimento del ejercicio de la profesión contable por los representantes de gremios de contadores independientes. Los encuestados, que representan el porcentaje más elevado de la muestra, están

conscientes de la necesidad de mejorar o modificar la Ley que regula la profesión, debido a que en los últimos años, se han dado escándalos de índole financiero que involucra la labor del contador público.

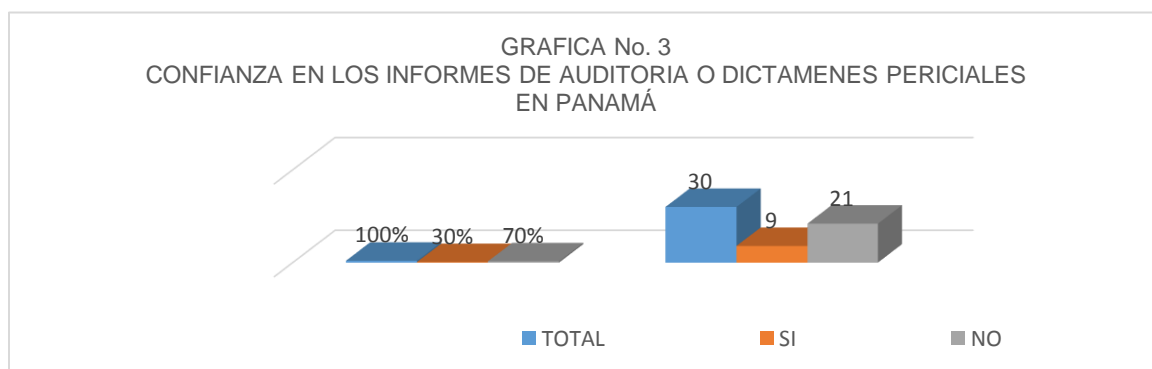
Las opiniones vertidas en los informes de auditoría están presentando un problema de confianza en Panamá?

CUADRO III.

CONFIANZA EN LOS INFORMES DE AUDITORIA O DICTAMENES PERICIALES

Contadores Públicos Autorizados	No.	%
Total General	30	100
Si	21	70
No	9	30

Fuente. Encuesta aplicada contadores. Octubre 2017



Análisis

En un 30% los encuestados consideran que si existe un problema de credibilidad en Panamá en cuanto a las opiniones vertidas en los informes de auditoría presentados por el contador público autorizado. Sin embargo, el 70% no considera que se está perdiendo la confianza en la información contable. La

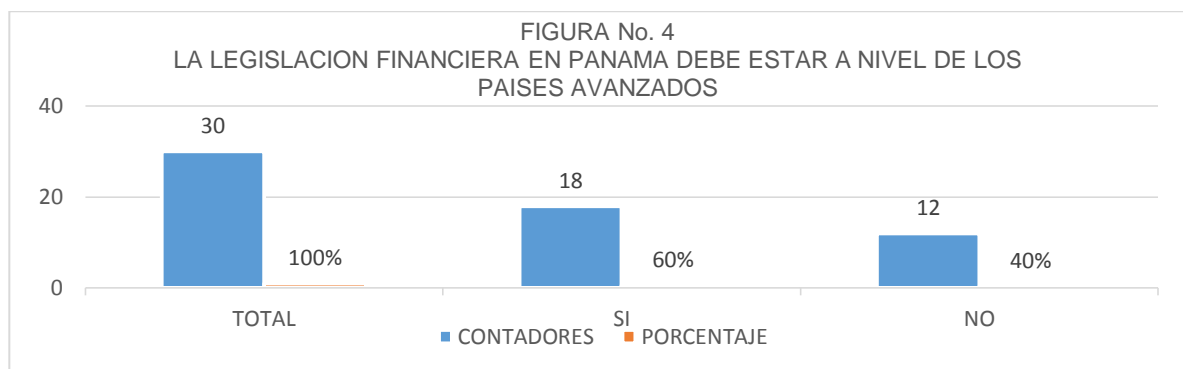
función privativa del contador público autorizado es dar fe pública; los avances en los mercados financieros impulsan al profesional mantenerse a la vanguardia de un mundo cada vez más globalizado para que no atente con su independencia ante los posibles casos de corrupción y los matices políticos en los que puede estar involucrada la propia administración.

Considera usted que Panamá debe ponerse a nivel de los países avanzados en cuanto a legislación financiera se refiere?

**CUADRO No. IV
LA LEGISLACION FINANCIERA DE PANAMA DEBE ESTAR AL NIVEL DE
PAISES AVANZADOS**

Contadores Públicos Autorizados	No.	%
Total General	30	100
Si	18	60
No	12	40

Fuente. Encuesta aplicada contadores. Octubre 2017



Análisis

El 18 % considera que Panamá debe ponerse a nivel de los países avanzados en cuanto a legislación financiera se refiere. No obstante, el 12% no considera

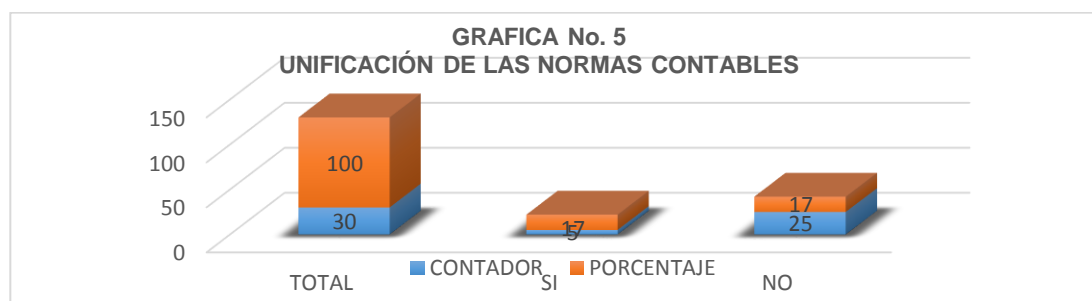
necesaria esta medida. El crecimiento económico y social, en nuestro país, nos impulsa a aspirar un sector empresarial sano y competitivo, especialmente en los mercados de capital donde se requiere de una información transparente y confiable que garantice los mejores estándares de calidad.

Las normas contables generalmente aceptadas en Panamá para preparar y presentar en forma uniforme la información financiera están unificadas?

**CUADRO V
UNIFICACIÓN DE LAS NORMAS CONTABLES**

Contadores Públicos Autorizados	No.	%
Total General	30	100
Si	5	17
No	25	83

Fuente. Encuesta aplicada contadores. Octubre 2017



Análisis

El 17% considera que las normas contables generalmente aceptadas en Panamá están unificadas. Sin embargo, el 83% no considera uniforme las normas de contabilidad adoptadas en Panamá. A pesar que no contamos con una norma uniforme que indique las áreas mínimo que se debe tratar en cada caso; esto

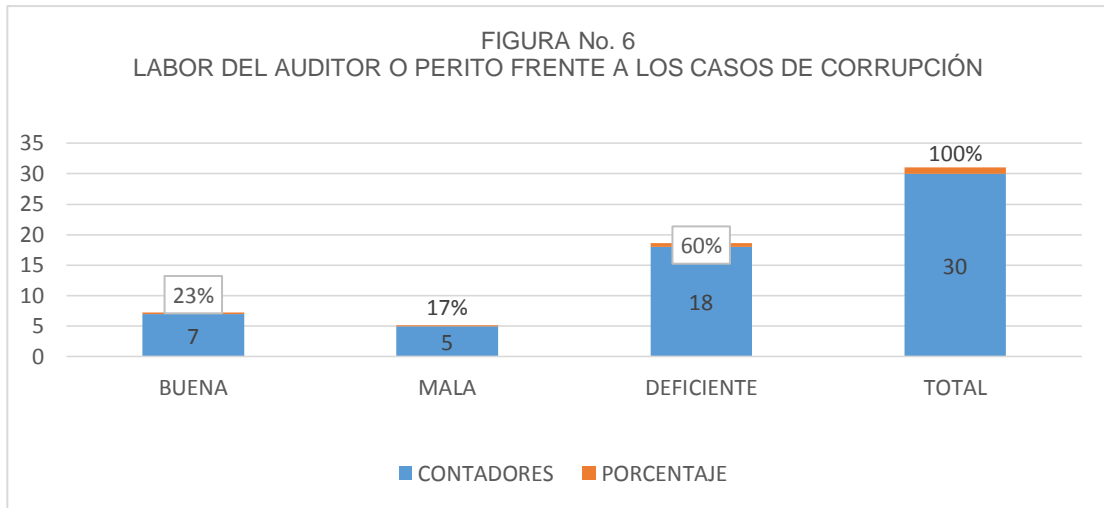
permite que el profesional contable, aplique a su discreción la norma que considere necesaria para formular sus opiniones y justificar su alcance. Entre las normas contables aplicadas en nuestro país se encuentran las Normas Internacionales de Información Financiera, las Normas de Contabilidad Financiera emitidas por la Comisión. También existen normas contables expedidas por los entes reguladores de diferentes industrias en Panamá y que dentro de su competencia, han promulgado normas o prácticas para ser acogidas, como lo son: La Comisión Nacional de Valores; la Superintendencia de Bancos y la Superintendencia de Seguros y Reaseguros de Panamá.

Como identifica la labor del auditor o perito frente a los casos de fraude y corrupción en los últimos años?

**CUADRO VI
LABOR DEL AUDITOR O PERITO FRENTE A LOS CASOS DE
CORRUPCIÓN**

Contadores Públicos Autorizados	No.	%
Total General	30	100
a. Buena	7	23
b. Mala	5	17
c. Deficiente	18	60

Fuente. Encuesta aplicada contadores. Octubre 2017



Análisis

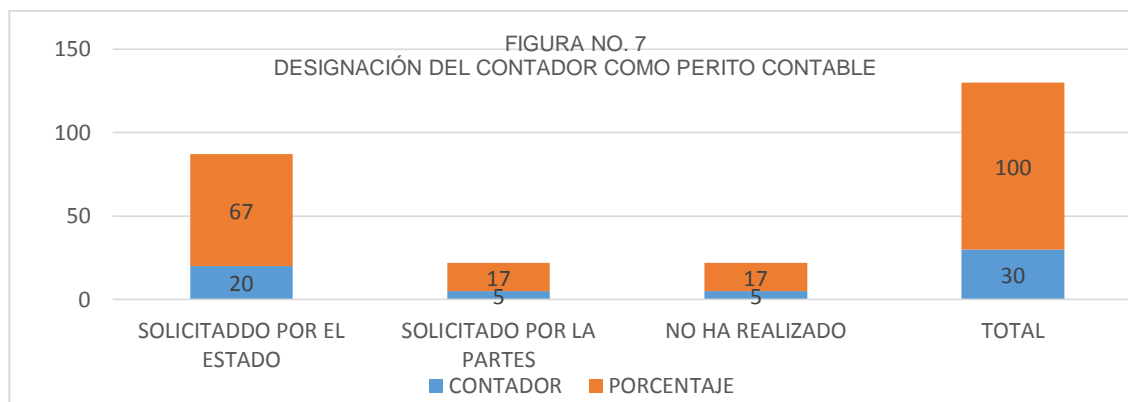
El 40% considera entre buena y mala la labor del auditor frente a los casos de fraude y corrupción en los últimos años; no obstante, el 60 % considera deficiente su labor. El contador público autorizado ha sido y es actualmente, blanco de demandas en todo el mundo, principalmente por parte de sus clientes, quienes apuntan contra ellos con demandas por la deficiencia en práctica contable. Los últimos escándalos financieros de empresas panameñas han puesto en duda el trabajo que realiza el auditor externo. El auditor o perito es responsable de formar y expresar una opinión sobre los estados financieros; o hecho concreto

Durante el ejercicio profesional lo han designado como perito en un proceso judicial?

**CUADRO No. VII
DESIGNACIÓN DEL CONTADOR COMO PERITO**

Contadores Públicos Autorizados	No.	%
Total General	30	100
Solicitados por el Estado	20	67
Solicitados por la parte interesada	5	17
No han realizado peritajes	5	16

Fuente. Encuesta aplicada contadores. Octubre 2017



Análisis

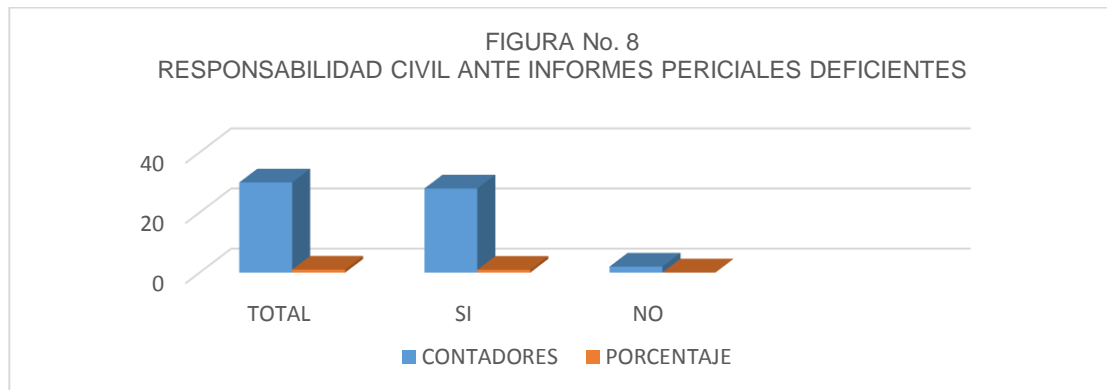
El 84% ha realizado peritajes solicitados por el Estado o por la parte interesada; no obstante, el 16 % de los encuestados contestaron que no han realizado peritajes judiciales, sino auditorías externas en las empresas auditoras de nuestro país. Es importante destacar, que la contabilidad es un todo, mientras que la auditoría financiera, así como el peritaje son especialidades. La auditoría financiera se realiza mediante pruebas selectivas y opina sobre la razonabilidad de los estados financieros, mientras que el peritaje presenta aspectos concretos y específicos y no en forma selectiva; es decir, concluye sobre hechos concretos.

Los informes periciales deficientes traen consigo una responsabilidad civil ?

CUADRO No. VIII RESPONSABILIDAD CIVIL ANTE INFORMES PERICIALES DEFICIENTES

Contadores Públicos Autorizados	No.	%
Total General	30	100
Si	28	93
No	2	7

Fuente. Encuesta aplicada contadores. Octubre 2017



Análisis

El 93% de los encuestados opinaron que tienen conocimiento que asumen una responsabilidad civil frente a una presentación deficiente de un informe ya sea de carácter financiero (estados financieros) o dictamen pericial; sin embargo, el 2% señalaron que no tenían conocimiento de las responsabilidades civiles que podían asumir por descuido en la presentación de la información. La obligación de resarcir el daño surge como consecuencia de un hecho por incumplimiento de una relación de tipo contractual o de naturaleza extracontractual. La investigación no se improvisa, debe tener un método que apunta a un objetivo. La jurisprudencia extranjera ha señalado que los auditores demandados no han sido la causa

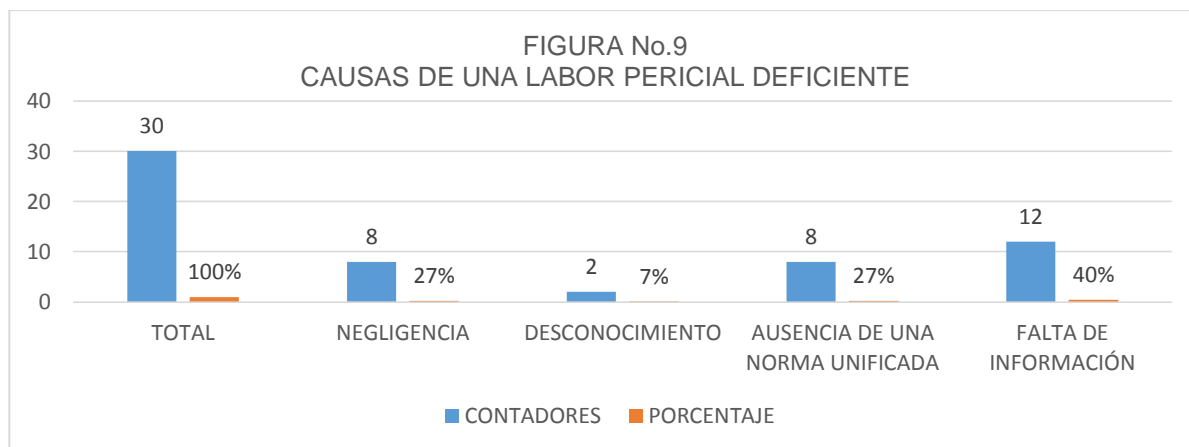
principal de la crisis económica de la sociedad auditada, y del incumplimiento de sus compromisos frente a los actores, pero contribuyen a ese resultado, pues privan a sus usuarios como a los socios, de la necesaria información sobre la imagen fiel del patrimonio y la situación financiera de la sociedad.

Para usted cuales son las causas de una labor pericial contable deficiente?

**CUADRO No. IX
CAUSAS DE UNA LABOR PERICIAL DEFICIENTE**

Contadores Públicos Autorizados	No.	%
Total General	30	100
-a. Negligencia	8	26
b. Desconocimiento	2	7
c. Ausencia de una norma unificada	8	27
d. Falta de información	12	40

Fuente. Encuesta aplicada contadores. Octubre 2017



Análisis

El 33% considera que la negligencia y el desconocimiento son las causas primordiales para que una labor pericial contable sea deficiente; no obstante; el 67% considera que influye mucho la ausencia de una norma unificada y la falta de

información. Por lo que se ven obligados a aplicar las normas de contabilidad en general, ajustándolas al hecho concreto que deban dictaminar. Su trabajo de auxiliares del juzgador no es tarea fácil, ya que deben poseer la capacidad para interpretar fenómenos económicos, conocer las obligaciones que se le imponen a la información financiera y a la actividad económica, tener conocimientos básicos de la legislación, así como dominar técnicas cuantitativas de áreas como la informática.

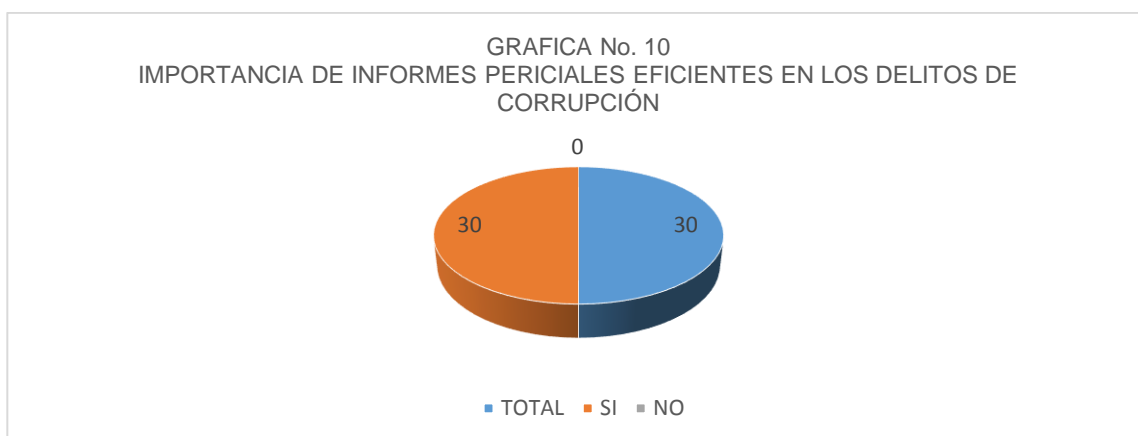
El informe pericial contable eficiente permitirá la toma de decisiones judiciales adecuadas en los delitos de corrupción?

CUADRO No. X

IMPORTANCIA DE INFORMES PERICIALES EFICIENTES EN LOS DELITOS DE CORRUPCIÓN

Contadores Públicos Autorizados	No.	%
Total General	30	100
Si	30	100
No	0	0

Fuente. Encuesta aplicada contadores. Octubre 2017



Análisis

El 30% consideran que el informe pericial presentado en forma eficiente permitirá la toma de decisiones adecuadas en los delitos de fraude y corrupción. Combatir la corrupción es una tarea que involucra a la sociedad y al gobierno. La tarea del perito contable consiste en dar respuesta en forma precisa, clara y objetiva a un cuestionario dado por las partes o por el juzgador (juez), basado en su conocimiento profesional dentro de determinada área que es la base de la causa; además de una declaración de ciencia, se emiten esencialmente conceptos o dictámenes técnicos sobre la existencia, las características y la valoración del hecho investigado, y no un mero relato de sus observaciones o percepciones.

Cuestionario No.2

Las preguntas están dirigidas a los usuarios de la información económica y financiera emitida por los contadores públicos autorizados, es decir, al público en general.

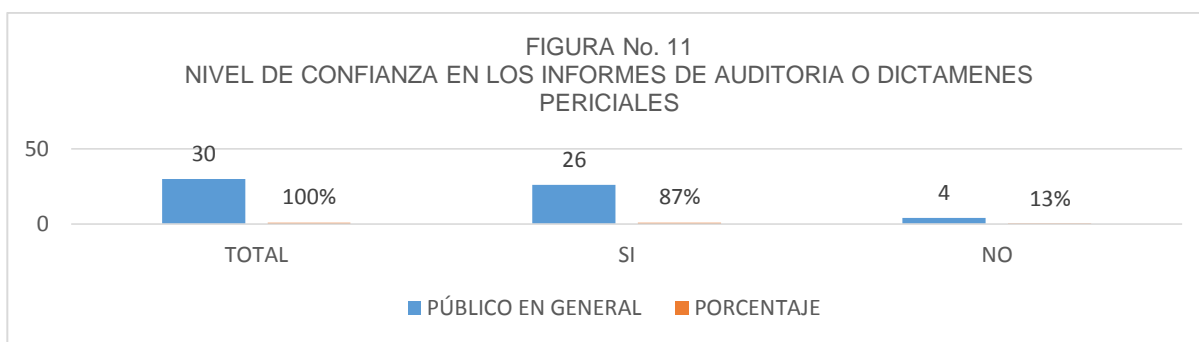
El objetivo de esta encuesta fue comprobar si existe credibilidad en la información económica financiera emitidas por los profesionales de la contabilidad, como por ejemplo, las opiniones y/o informes de los auditores de las empresas públicas y privadas, incluye la participación de éstos en los peritajes judiciales.

Lo sucedido con el grupo de empresas ADELAG y FOTOKINA, entre otros, que presentaron problemas de insolvencia económica posiblemente por trucos contables engañosos, disminuyen la credibilidad de la información contable?

**CUADRO No. XI
NIVEL DE CONFIANZA EN LOS INFORMES DE AUDITORIA O DICTAMENES
PERICIALES**

Público en General	No.	%
Total General	30	100
Si	26	87
No	4	13

Fuente. Encuesta aplicada contadores. Octubre 2017



Análisis

El 87% de los encuestados consideran que los escándalos financieros ocurridos en los últimos años con las empresas del grupo ADELAG y FOTOKINA, han disminuido la confianza en la información financiera emitida por los contadores públicos autorizados, mientras que el 13% no considera que estos escándalos financieros afecten la credibilidad en la información contable .

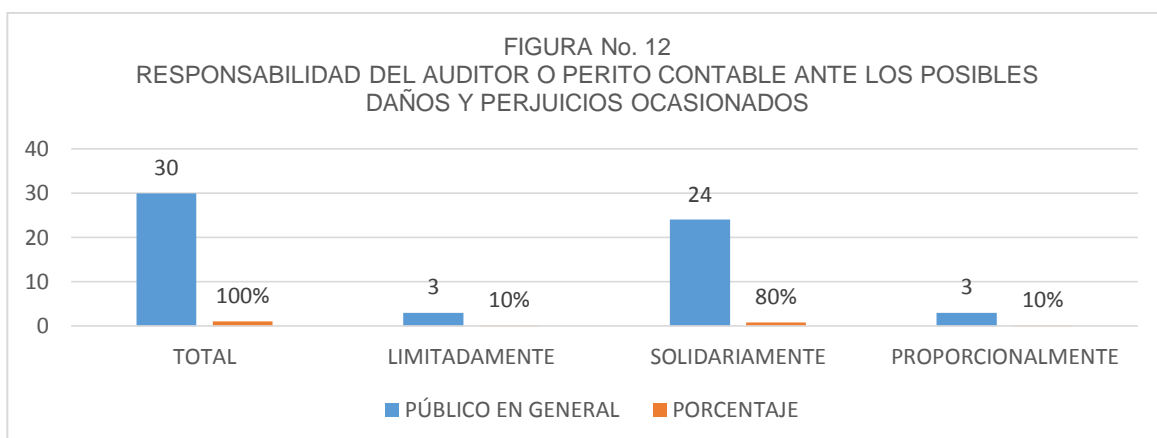
Como debe responder el auditor o perito ante los posibles los daños y perjuicios ocasionados?

CUADRO No. XII

RESPONSABILIDAD DEL AUDITOR O PERITO ANTE LOS POSIBLES DAÑOS Y PERJUICIOS OCASIONADOS

Público en General	No.	%
Total General	30	100
a. Limitadamente	3	10
b. Solidariamente	24	80
c. En proporción al daño causado	3	10

Fuente. Encuesta aplicada contadores. Octubre 2017



Análisis

El 20% considera que limitadamente y en proporción al daño causado debe responder el auditor o perito contable frente a los posibles daños y perjuicios ocasionados en el desarrollo de su función profesional; no obstante, el 80% considera que debe responder solidariamente. Nuestro ordenamiento jurídico señala que responderán solidariamente, cuando la acción u omisión fuere imputable a dos o más personas.

3. Propuesta de un Anteproyecto de Ley

a) Exposición de Motivos

Ha sido y es una preocupación, la formación constante y el desempeño de los profesionales de la contabilidad, quienes están facultados de dar fe pública a los actos relacionados con la profesión.

Los escándalos financieros de los últimos años, obliga a requerir un alto perfil, ético y profesional con respecto a los informes de índole económico y financiero emitidos por los contadores públicos autorizados.

El Anteproyecto de Ley que presentamos a consideración, introduce una reforma a los Actos de la Profesión, al Ejercicio de la Profesión y a las Asociaciones Profesionales, adicionando requisitos para el ejercicio de la profesión.

Por todo lo antes expuesto, solicitamos den curso a este anteproyecto de ley, que mantienen estructuras autoreguladoras para el desarrollo de la profesión, salvaguardando al mismo tiempo su carácter social.

b) Anteproyecto de Ley que modifica artículos de la ley 57 de 1978, por la cual se regula la profesión de contador público autorizado

**ANTEPROYECTO DE LEY No.
De ___ de noviembre de 2017
Que modifica la Ley 57 de 1978, por el cual se Regula la Profesión del
Contador Público Autorizado
LA ASAMBLEA NACIONAL**

DECRETA:

Artículo 1. El artículo 1 de la Ley 57 de 1 de septiembre de 1978, queda así:

Son actos públicos del ejercicio de la profesión de Contador Público Autorizado todos aquellos servicios que den fe pública para ejercer como contador y mediante remuneración, servicios que implican la auditoría o la verificación de la

información relaciona con la función técnica de producir, de manera sistemática y estructural información cuantitativa, en términos monetarios, de las transacciones económicas que realizan las personas naturales y jurídicas, públicas y privadas, y 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:

a)... (.)

b)...

c)...

d)...

e)...

f)...

g)...

h) Refrendar las declaraciones juradas de renta y de otros tributos, de las personas naturales y jurídicas, incluyendo sus anexos correspondientes según lo establezca la legislación fiscal vigente

i) Ejercer la docencia de la contabilidad en sus diversas especialidades en todos los niveles educativos respectivos, de acuerdo a la ley.

Artículo 2. Se adiciona el numeral e, al artículo 4 de la Ley 57 de 1 de septiembre de 1978, así:

Son requisitos para obtener la licencia de Contador Público Autorizado, los siguientes:

a).....

b).....

c).....

d).....

e) Presentar una Fianza, en forma de depósito en efectivo, títulos de deuda pública, aval de entidad financiera o Seguro de Responsabilidad Civil, a favor de la autoridad que regula y controla al emisor del afianzamiento y, en su defecto, ante la Junta Técnica de Contabilidad.

Artículo 3. Se adiciona el artículo 8B al artículo 8 de la Ley 57 de 1 de septiembre de 1978, así:

Artículo 8B. Publicación y notificación. Las notificaciones de las decisiones y resoluciones de carácter general de la Junta Técnica de Contabilidad deberán publicarse en la Gaceta Oficial, las cuales se fijarán igualmente mediante edictos en las oficinas de la Junta Técnica de Contabilidad, en un lugar visible, por el término de cinco (5) días hábiles a cuyo vencimiento se entenderá verificada la notificación.

Las decisiones y resoluciones de la Junta Técnica de Contabilidad, que afecten a particulares, deberán ser notificadas de conformidad a lo que establece la ley de procedimiento administrativo.

Artículo 4. Se adiciona el numeral d y e al artículo 19 de la Ley 57 de 1 de septiembre de 1978, así:

- d) Presentar lista completa o directorio de sus socios con indicación de su nombre, dirección actual, número de cédula, número de idoneidad y fecha de afiliación. Se establece como un mínimo de afiliación doscientos cincuenta (250) socios.
- e) Presentar el programa de educación continua.

Artículo 5. La presente Ley entrará en vigencia a partir de su promulgación.

CONCLUSIONES

1. El perito en nuestro tema de investigación es el auditor o experto contable, quién es la persona que es elegida principalmente por los conocimientos que tiene de una especialidad.
2. El objeto del peritaje es enriquecer el expediente de la causa con el dictamen de un experto en la materia sobre un punto en conflicto, en donde el juez no cuenta con los conocimientos técnicos para llegar a una apreciación de los hechos controvertidos.
3. Los contadores públicos autorizados, al ejercer su función como auditores o expertos en materia contable, su labor adquiere mayor importancia porque del cumplimiento que conforme a la ley estos profesionales ejerzan, dependerá la toma de decisiones de índole económica y financiera y el resultado del litigio que se realice.
4. La labor del profesional de la contabilidad está constituida por medio de informes, que dependiendo el objetivo trazado, difieren tanto en su contenido como en su presentación, por lo cual es importante conocer la diferencia sustancial entre un informe de auditoría, una certificación contable y un peritaje.

5. Es el contador público autorizado quien puede ejercer la labor de perito por solicitud del Estado o por la parte interesada, en el curso de un proceso judicial, cuyo objetivo sería esclarecer hechos que tienen relación con su profesión.
6. Los peritajes, a diferencia de las auditorías, es el documento que produce el auditor o experto contable cuando actúa en calidad de perito contable a solicitud del Estado o por la parte interesada, en un proceso judicial.
7. Los contadores y auditores, trabajan en diferentes áreas de la contabilidad, esto puede parecer lo mismo porque obtienen los conocimientos en una sola carrera, pero sus trabajos son diferentes, pues los contadores procesan información financiera, mientras que los auditores normalmente revisan el trabajo de los contadores.
8. La auditoría financiera se efectúa a través de pruebas selectivas y, como especialidad, opina sobre la razonabilidad de los estados financieros, mientras que el peritaje presenta aspectos concretos y específicos en forma integral y no en forma selectiva, aplicando los principios de contabilidad generalmente aceptados, así como las normas, procedimientos y técnicas propias del peritaje, de lo que se deduce que el peritaje nunca se dictamina sobre la razonabilidad de los estados financieros sino que siempre concluye sobre hechos concretos.

9. Los informes emitidos por el perito contable son elaborados en base a un conjunto de reglas generales que sirven de guía contable para formular criterios u opiniones aplicados a discreción del profesional, quien es el que determina la forma de proceder entre varias reglas o normas; lo que puede provocar la manipulación de los resultados en detrimento de una mayor transparencia de la información.
10. Perito es la persona autorizada legalmente para dar su opinión acerca de una materia. Es el contador público autorizado que puede ejercer la labor de perito en materia contable, cuyo objetivo sería esclarecer hechos que tienen relación con su profesión.
11. Es importante que el auditor o experto contable, conozca las posibles consecuencias jurídicas que puede acarrear su actuación durante su investigación, porque independientemente del tipo de auditoría que realice, éste puede incurrir en dos tipos de responsabilidad, a saber, la de naturaleza contractual y la de naturaleza extracontractual.
12. La discrecionalidad contable es la decisión que toma en forma libre y prudencial el auditor o experto contable en el ejercicio de sus funciones al aplicar las reglas o ejecutar determinados procedimientos que le servirán de guía para expresar criterios de su competencia.
13. En la aplicación discrecional del procedimiento contable, interviene el atributo exclusivo del contador público autorizado como auditor o experto contable, su absoluta libertad sometida al orden jurídico, aplicando por analogía el conjunto de reglas generales de auditoría que

le servirán de guía para formular criterios, en la medida que sean aceptables a la realidad de su actuación.

14. Es importante contar con un instrumento jurídico especial que contribuya a dar mayor confiabilidad a la información económica y financiera emitida por el profesional que ejerce la contabilidad, ante la reserva de los procedimientos y alcance de la investigación.
15. Nuestro país cuenta con un conjunto de normas contables generales que sirven de guía al contador público autorizado para formular sus criterios en los informes; no obstante, no contamos con una norma contable consolidada que identifique los requisitos mínimos que debe abarcar el profesional en el ejercicio de sus funciones y en particular al ejercer la función como auditor o experto en la materia contable.
16. Responsabilidad es la obligación que tiene una persona a indemnizar el daño. En derecho civil hay responsabilidad cada vez que una persona debe reparar el perjuicio o daño sufrido por otra. Puede definírsela diciendo que es la obligación que pesa sobre una persona de indemnizar el daño sufrido por otra.
17. La responsabilidad civil puede variar, según la fuente de donde provenga; por tal razón puede ser, contractual o extracontractual; ésta a su vez, puede ser subjetiva u objetiva.
18. La responsabilidad civil del profesional que ejerce la contabilidad se ha convertido en uno de los temas de escala mundial en los últimos años, en atención a los escándalos financieros que han sacudido a las

grandes firmas de auditoría y la expansión que ha experimentado el campo del profesional por actuaciones consideradas como negligentes, impropias de quienes se presumen poseen ciertos conocimientos específicos.

19. La responsabilidad contractual es aquella que resulta del incumplimiento de una obligación nacida de un contrato. Cuando el contratante no cumple la obligación puesta a su cargo por el contrato, puede causar un perjuicio al otro contratante, acreedor de la obligación.
20. La responsabilidad civil extracontractual se refiere al daño o perjuicio que se ocasiona por eventos distintos al incumplimiento de una obligación.
21. En el mundo moderno el principio de responsabilidad subjetiva no tiene carácter de efectividad en la presencia del daño, por lo que se requiere producir un cambio en el contenido ideológico jurídico para lograr no solamente imponer la sanción pecuniaria sino que bajo otra dimensión sirva de medio preventivo en las continuas acciones realizadas en detrimento de la fe pública.
22. La responsabilidad por culpa obliga al perjudicado a demostrar que el autor del daño actuó de manera culpable, es decir, que el responsable ha cometido negligencia o cualquier otra infracción que ha causado un daño. Para que exista culpabilidad el responsable tiene que haber actuado según una determinada norma de prudencia o disposición legal.

23. Las normas y procedimientos establecidos para el ejercicio de la profesión del contador público autorizado pueden llegar a constituir elementos de referencia para apreciar si la actuación de una parte ha sido correcta o negligente dadas las circunstancias. No obstante, el carácter incompleto del marco regulatorio en esta materia no permite en todos los casos proceder a una apreciación.
24. La fe pública es una figura jurídica que originalmente corresponde al Estado, pero en vista de la imposibilidad material que tiene de dar fe a todos los actos en los que intervienen las personas, se ha visto en la obligación de delegar dicha función en algunas personas, como es el caso de los contadores públicos autorizados y los notarios, quienes están habilitados para actuar y dar fe pública de acuerdo con las leyes que regulan cada actividad o función investida de tal facultad, sobre los hechos que conozcan y puedan dar cuenta, por haber ocurrido en su presencia o haber participado en su ejecución y desarrollo.
25. La función del contador público autorizado para ser ejercida como perito contador, no se encuentra regulada por alguna norma que identifique las tareas mínimas a realizar en cada caso; sin embargo, son aplicadas las normas de auditoría vigente.
26. El objetivo de la aplicación del cuestionario consistió en determinar el conocimiento normativo del encuestado, respecto a la discreción que tienen en la aplicación de los procedimientos técnicos contables y el

resarcimiento de los posibles daños y perjuicios producidos en el ejercicio de la profesión.

27. El contador público autorizado ha sido y es actualmente, blanco de demandas en todo el mundo, principalmente por parte de sus clientes, quienes apuntan contra ellos con demandas por la deficiencia en práctica contable. Los últimos escándalos financieros de empresas panameñas han puesto en duda el trabajo que realiza el auditor externo. El auditor o perito es responsable de formar y expresar una opinión sobre los estados financieros; o hecho concreto

28. El 87% de los encuestados consideran que los escándalos financieros ocurridos en los últimos años con las empresas del grupo ADELAG y FOTOKINA, han disminuido la confianza en la información financiera emitida por los contadores públicos autorizados, mientras que el 13% no considera que estos escándalos financieros afecten la credibilidad en la información contable .

29. Concluimos señalando que una de las grandes preocupaciones fundamentales de la responsabilidad civil ha sido restablecer el equilibrio que existía entre el patrimonio del autor del daño y el patrimonio de la víctima antes de sufrir el perjuicio. Al momento de evaluar la responsabilidad civil del auditor o perito contable nos encontramos con el recurrente problema de la dispersión normativa. El Anteproyecto de Ley que presentamos a consideración, introduce una reforma a los Actos de la Profesión, al Ejercicio de la Profesión y a las

Asociaciones Profesionales, adicionando requisitos para el ejercicio de la profesión.

RECOMENDACIONES

Al culminar el Trabajo de Graduación denominado “La Responsabilidad Civil del Perito Contable”, y luego de analizar la temática de manera integral, estamos en condiciones de exponer algunas recomendaciones, lo cual lo hacemos del modo siguiente:

1. Garantizar por medio de un instrumento jurídico, la reparación de los posibles daños y perjuicios sufridos que en el desempeño de sus tareas se le pudiesen causar ; restituyendo la independencia y la confianza en el ejercicio de la profesión.
2. Adoptar una política de regulación legal ante el recurrente problema de la dispersión normativa que armonice todo lo concerniente a este sector y en particular la labor del perito contable, en los supuestos de responsabilidad civil en que puede incurrir.
3. Analizar, discutir y aprobar el anteproyecto de Ley presentado en este trabajo de investigación, con el propósito de contar con el instrumento jurídico que garantizará a los afectados el resarcimiento del posible daño ocasionado.
4. Velar porque se hagan jornadas periódicas de actualización, adiestrando al profesional contable en cuanto al fiel cumplimiento de la profesión y las

normas del Código de Ética. La revisión periódica de dicha normativa garantizará la efectividad de educación continua.

5. Lograr que la Junta Técnica de Contabilidad sea fortalecida en sus funciones y facultades para permitirle que haga cumplir el código de ética profesional y establezca un efectivo programa de vigilancia.
6. Crear un proyecto de Control de Calidad que establezca ciertos estándares a los cuales el profesional debe someterse en su ejercicio profesional.
7. Nombrar un equipo de técnicos que revisen y den seguimiento a los trabajos del profesional contable, con la finalidad de que se sujeten a los estándares establecidos.
8. Lograr que la Junta Técnica de Contabilidad presente periódicamente la lista de los profesionales idóneos para ejercer la especialidad de peritos contables.
9. Establecer las reglas o procedimientos que el perito contable deberá realizar como tareas mínimas en la presentación de sus Informes toda vez que sirven de guía para la toma de decisiones.
10. Capacitar al profesional que realiza la labor de perito contable, a objeto de evitar posibles consecuencias jurídicas como resultado de su actuación durante la investigación.
11. Aprobar normas reglamentarias, propias del procedimiento contable, a objeto de limitar la discrecionalidad del profesional, debido a que por analogía se aplican el conjunto de normas generales y en base a ello se formulan sus criterios.

12. Informar debidamente al profesional que ejerce la contabilidad las posibles consecuencias jurídicas cuando en su campo actúa en forma negligente e impropia.
13. La Junta Técnica de Contabilidad debe publicar las decisiones y resoluciones de carácter general a través de medios electrónicos y por edictos.
14. Capacitar al profesional de esta especialidad en lo relativo al cumplimiento efectivo de su ejercicio profesional, a objeto de garantizar la eficacia en el manejo de la información financiera.
15. Difundir de manera efectiva el contenido de esta investigación para compartir dicho conocimiento y contribuir a mejorar el ejercicio de la profesión.

BIBLIOGRAFÍA

1. ALESSANDRI RODRIGUEZ, Arturo. De la responsabilidad extracontractual en el derecho civil. Santiago de Chile: Imprenta Universal, 1997.
2. AMORES CORREA, Miriam. Principios que Imperan en Materia Probatoria. Revista de Derecho Procesal, Departamento de Derecho Procesal de la Universidad de Panamá. 2000.
3. ANTEQUERA STAND, Miguel. El Informe del Auditor Independiente, su contenido, preparación y presentación. Carvajal, S.A., Colombia. 2000.
4. ARAUZ SANCHEZ, Heriberto. La Función Juzgadora de la Contraloría General de la República. Editorial Mizrachi & Pujol, S.A., Panamá 2002.
5. BONASI BENUCCI, E. 1985. La Responsabilidad Civil, Editorial Bosch, Barcelona. 287 Págs.
6. BUSTAMANTE ALSINA, J., 1993. Teoría General de la Responsabilidad Civil. A. Perrot, Buenos Aires. 737 Pág.
7. CABANELLAS DE TORRES, Guillermo. Diccionario Jurídico Enciclopédico Actualizado, corregido y aumentado por Guillermo Cabanellas de Cuevas, Editorial Heliasta, edición 2005.
8. CABANELLAS NORES, José I. La Prueba en el Proceso Penal. Segunda Edición actualizada, Ediciones Depalma, Buenos Aires. 2005
9. CASSADO, María Laura. Diccionario Jurídico. 6ª. Edición.2009. Editorial Valleta. Argentina.

10. CANALETTI, César. Contabilidad Avanzada. 3ra. Edición. Peritajes Contables Judiciales. Lima: Iberoamérica de Ediciones, tomo 1.1998
11. CLARO SOLAR, L. 1986. Derecho Civil Obligaciones, Imprenta Universal de Chile tres tomos.
12. CHIOVENDA, Giuseppe. Instituciones de Derecho Procesal Civil. Tercera Edición. Revista de Derecho Privado. Madrid. 2001. Pág. 239
13. CHONG, César. Algunas consideraciones relativas a la adopción de las normas internacionales de contabilidad en Panamá. Colegio de Contadores Públicos de Panamá, Suplemento del XLIV Aniversario de Fundación 1957-2005. Panamá, 13 de julio de 2005.
14. COLLADO C., Juan A. La Contabilidad ante el Proceso de Cambio, Asociación de Contadores Públicos Autorizado de Panamá, Revista publicada en honor al 60 Aniversario 1941-2001, Edición Servicios Profesionales Sagitario, S.A., Panamá. 2001-2002.
15. DE SANTO, Víctor. La Prueba Pericial. Editorial Universidad, Buenos Aires. 2000. Pág. 35.
16. FABREGA P., Jorge. Instituciones de Derecho Procesal Civil. Segunda Edición. Editorial Jurídica Panameña. Panamá 1999.
17. FABREGA P., Jorge. Medios de Prueba. Editora Jurídica Panameña. Panamá. 1999.
18. FABREGA P., Jorge. Medios de Prueba. Editora Jurídica Panameña. Panamá. 1999.

19. Fábrega P., Jorge. Teoría General de la Prueba. Ediciones Jurídicas Gustavo Ibáñez. Segunda Edición, Santa Fe de Bogotá, Colombia, 2001, 531.pp
20. FONT SERRA, Eduardo. La Prueba de Peritos en el Proceso Civil Español. Ediciones Hispano Barcelona, 2004. Pág. 152. Citado por PARRA Jairo. Tratado de Prueba Judicial. La Prueba Pericial Inspección Judicial. Tomo V. Editorial Librería del Profesional. Bogotá. 2001... p. 198
21. Godoy Greco. Diccionario Contable y Comercial. Tercera Edición. Editorial Valletta Ediciones. 2006, pag.815. Argentina.
22. GUERRA MORALES, Silvio. Instituciones de Derecho Penal y Procesal Penal. Editorial Lerner. Santafé de Bogotá. 2004. p 38
23. HINESTROSA, Fernando. Conferencias de Derecho Civil Obligaciones. Bogotá. 1995
24. KISCH, Wilhelm. Derecho procesal civil alemán, Madrid: Revista de Derecho Privado. 2001. Pág. 226
25. MACHADO SCHIAFINO, Carlos. Pruebas Periciales. Ediciones La Rocca. Buenos Aires. 2001 p 37
26. MARTINEZ, Gilberto. La Responsabilidad Civil Extracontractual en Colombial. 4ta Edición. Medellín. 1996
27. MAZEAUD, Henri – León – Jean. Lecciones de Derecho Civil. Parte segunda, Vol. II, La responsabilidad civil. Los cuasicontratos. Buenos Aires: Ediciones Jurídicas Europa-América, 1998, pág. 7

28. MUÑOZ, A. Órgano Judicial. El Daño Moral y la Posibilidad de Asegurarlo
29. PLANIOL M. Y RIPERT, G. 1991. Tratado Elemental de Derecho Civil, Cárdenas, Editorial Universidad, Buenos Aires. 605 págs.
30. MUÑOZ SABATE, Luis. Fundamentos de la Prueba Judicial Civil L.E.C. 1/200. J.M. Bosch Editor, Barcelona, 20011, 447 pp.
31. MUÑOZ, Publio. Implicaciones Jurídicas de la Responsabilidad del Contador Público Autorizado en los Estados Financieros Auditados por el Colegio de Contadores Públicos de Panamá. Suplemento del Aniversario de Fundación 1957-2010. Panamá
32. OSORIO, Manuel. Diccionario de Ciencias Jurídicas, Políticas y Sociales. Editorial Heliasta. S.R.L. Buenos Aires. Argentina.2002.
33. PARRA QUIJANO, Jairo. Algunos Aspectos Probatorios del Enriquecimiento Ilícito.. Revista del Instituto Colombiano de Derecho Procesal. Ediciones Librería del Profesional. Bogotá D.C. Colombia. 1999.
34. PERIANO, Jorge. La Responsabilidad Extracontractual. Editorial Temis. Bogotá, Colombia. 1995. 780 págs.
35. PEREZ VIVES, ALVARO. Teoría General de las Obligaciones. Volumen 3. 1996
36. RIGAUX, Francois. Derecho Internacional Privado. Parte General. Editorial Civilista, S.A. Madrid, 1998

37. RANGEL, W. Responsabilidad profesional del contador público independiente. 2da Edición. Venezuela. Livrosca. C.A.2003.
38. ROCA, Encarna. Derecho de daños. Textos y materiales” 2ª. Ed. Valencia: Tirant lo Blanch, 1998.
39. RIOSECO, Emilio. La Prueba ante la Jurisprudencia. Derecho Civil y Procesal Civil. Tomo I y II. 2da Edición. Editorial Jurídica Chile. 2005 p 346
40. RODRÍGUEZ, J. Los Deberes y la Responsabilidad disciplinaria de los funcionarios públicos. Caracas. Paredes Editores.2003.
41. TAMAYO JARAMILLO, J. 1989. De la Responsabilidad Civil, Las Presunciones de Responsabilidad y sus Medios de Defensa, Temis, Bogotá. 489 págs.
42. URIBE, Ricardo. De las Obligaciones y del Contrato en General. Editorial Temis. Santo Fe de Bogotá, Colombia. 1997. 260 pág.
43. VALLARINO, Elizabeth, Metodología de la Investigación. México. Editorial Trillas. 2011.

LEGISLACIÓN NACIONAL

1. Código Civil de la República de Panamá, Edición Publicada por José Martín Moreno Pujol, Editorial Mizrachi y Pujol, S.A., Bogotá, Colombia, 1993.
2. Código Penal de la República de Panamá, Edición Publicada por José Martín Moreno Pujol y pina Mizrachi, Moreno Pujol, S.A., 1993.
3. Código Judicial de la República de Panamá, Edición Publicada por José Martín Moreno Pujol, Editorial Mizrachi & Pujol, S.A. Bogotá, Colombia. 2005.
4. Constitución Política de la República de Panamá de 1972. Instituto de Estudios Políticos e Internacionales.
5. La Ley 10 de 7 de enero de 1935 (publicado en G.O. 6972 de 9 de enero de 1935), crea la Junta de Contabilidad y reglamenta el ejercicio de la profesión.
6. Decreto 132 de 1935 (publicada en G.O. 7103 de 26 de julio de 1935), con el cual aprueba el reglamento interno de la primera Junta de Contabilidad
7. Ley 57 del 17 de mayo de 1978, Gaceta Oficial No.20,070 del 4 de marzo de 1984.
8. Ley 32 de 8 de noviembre de 1984, Gaceta Oficial No.26169
9. Ley 34 del 28 de enero de 1937 (publicado en G.O.7475 de 5 de febrero de 1937) se deroga y reforma varias disposiciones del Código de Comercio
10. Decreto No. 26 de 17 de mayo de 1984, por el cual se crea el Código de Ética del Contador Público Autorizado

11. Ley 8 de 19 de enero de 1957 (publicado en G.O.13156 de 26 enero de 1957)
12. Ley No. 1038 de 22 de agosto de 1947, que crea el Colegio de Contadores Públicos de la Profesión de Contador Público de Costa Rica
13. Ley 12/2010 de 30 de junio, que modifica el contenido de la Ley de Auditoria para adaptarla a la VIII Directiva Europea

FALLOS

1. Sentencia de 11 de noviembre de 2005. Sala Primera de lo Civil de la Corte Suprema de Justicia interpuesta por empresa Arthur Andersen, S.A., en contra de la Comisión Nacional de Valores de Panamá.
2. Auto del 21 de octubre de 2015. Juzgado Primero de Circuito de Coclé. Ramo Civil de 21 de octubre de 2015, resuelve declarar el estado de quiebra a las sociedades R.G. Hotels, INC y Casa de Campo Farallón, S.A. Sentencia de 10 de diciembre de 2012.
3. Sala Primera de lo Civil de la Corte Suprema de Justicia. Proceso de Ejecución de Crédito Marítimo Privilegiado interpuesto por Match Shipping Management LTD contra M/N Don Fran.
4. Sala Primera de lo Civil de la Corte Suprema de Justicia. Proceso Ordinario de Casación interpuesto por Corporación Panameña de Energía, S.A., contra Álvaro Cabal Miranda.

5. Sentencia de 4 de mayo de 2010. La Sala Primera de lo Civil de la Corte Suprema de Justicia. Proceso Ordinario de Casación interpuesto por Enrique Gómez Gómez contra Luis Correa Morales y Clotilde Mendoza
6. Sentencia No. 14 de 21 de septiembre de 2007. La Sala Primera de lo Civil de la Corte Suprema de Justicia. Proceso Ordinario de Casación interpuesta por Overseas Dispatcher Co., contra la Compañía Chilena de Navegación Interoceánica, S.A.
7. Sentencia 31 de octubre de 2014. La Sala Primera de lo Civil de la Corte Suprema de Justicia. Recurso Extraordinario de Casación interpuesta por Manuel González Purón, contra la empresa Sony BMG Music Entertainment.
8. Sentencia 11 de abril de 2016. La Sala Primera de lo Civil de la Corte Suprema de Justicia. Recurso de Casación interpuesta por Ela Marife Jaén, contra la Asamblea de Propietarios del P.H. BBVA.
9. Sentencia de 13 de julio de 1999. Sala Contencioso Administrativo de la Corte Suprema de Justicia. Demanda Contencioso Administrativo de Plena Jurisdicción interpuesta por la firma Alemán, Cordero, Galindo y Lee, en representación de GBM de Panamá, S.A., para que se declare nulo por ilegal el Resuelto No.76 de 16 de abril de 1998, dictado por la Dirección General de Proveeduría y Gastos del Ministerio de Hacienda y Tesoro, Acto confirmatorio y para que se hagan otras declaraciones.
10. Sentencias de la Sala Tercera de lo Contencioso Administrativo de 8 de abril de 1992 y de 13 de octubre de 1993)