

LOURDES ÁRIAS DE SALTARÍN

**EFICACIA PROBATORIA DEL  
INFORME DE AUDITORÍA  
EN EL PROCESO PENAL**

**Auditorías Forenses**



Grupo Editorial  
**IBÁÑEZ**

## CONTENIDO

PRÓLOGO .....	7
INTRODUCCIÓN .....	19

### CAPÍTULO I

#### EL INFORME DE AUDITORÍA

A. ORIGEN Y SIGNIFICADO DE LAS AUDITORÍAS .....	23
B. CONCEPTOS .....	26
1. LOS REGISTROS DE CONTABILIDAD Y LOS ESTADOS FINANCIEROS COMO BASE DE LAS AUDITORÍAS .....	26
a. <i>Los registros de contabilidad</i> .....	26
b. <i>Los estados financieros</i> .....	27
2. QUÉ ES AUDITORÍA .....	29
3. EN QUÉ CONSISTE EL INFORME DE AUDITORÍA .....	30
C. CLASIFICACIÓN Y TIPOS DE AUDITORÍAS .....	30
1. CLASIFICACIÓN .....	31
a. <i>Auditoría interna</i> .....	31
b. <i>Auditoría externa</i> .....	33
a. <i>Breves acotaciones acerca de las auditorías integrales e integradas</i> ....	34
b. <i>Auditorías financieras:</i> .....	35
c. <i>Auditorías operacionales</i> .....	36
d. <i>Auditorías especiales</i> .....	38
d.1. <i>Auditorías especiales sobre aspectos financieros</i> .....	39
d.2. <i>Auditorías especiales sobre aspectos operacionales</i> .....	39
d.3. <i>Auditorías especiales de fraude o auditorías forenses.</i> .....	40

D.	EL EJERCICIO DE LA AUDITORÍA .....	42
E.	NORMAS DE AUDITORÍA .....	44
1.	CONCEPTOS .....	
2.	REGLAMENTACIÓN .....	45
a.	<i>Normas de auditoría para el sector gubernamental</i> .....	45
b.	<i>Normas de auditoría para el sector privado</i> .....	46
3.	ASPECTOS BÁSICOS SOBRE LOS QUE RECAEN LAS NORMAS DE AUDITORÍA .....	49
4.	DESCRIPCIÓN DE LAS NORMAS DE AUDITORÍA .....	49
a.	<i>Normas generales</i> .....	50
a.1.	<i>Capacitación profesional y entrenamiento técnico</i> .....	50
a.2.	<i>Independencia del auditor</i> .....	50
a.3.	<i>Cuidado y diligencia profesional</i> .....	51
b.	<i>Normas sobre ejecución del trabajo</i> .....	52
b.1.	<i>Planificación y supervisión</i> .....	52
b.2.	<i>Estudio y evaluación del control interno</i> .....	53
b.3.	<i>Evidencia suficiente y competente</i> .....	53
c.	<i>Normas sobre preparación del informe y del dictamen</i> .....	54
c.1.	<i>Principios de contabilidad generalmente aceptados</i> .....	54
c.2.	<i>Uniformidad</i> .....	55
c.3.	<i>Razonabilidad</i> .....	55
c.4.	<i>Opinión o dictamen</i> .....	55
5.	NORMAS DE AUDITORÍA GUBERNAMENTAL PARA LA REPÚBLICA DE PANAMÁ .....	56
F.	ELEMENTOS FUNDAMENTALES QUE DEBEN TOMARSE EN CUENTA AL MOMENTO DE EFECTUAR UNA AUDITORÍA .....	57
1.	EL CONTROL INTERNO .....	58
2.	LOS PAPELES DE TRABAJO .....	60
a.	<i>Definición</i> .....	60
b.	<i>Finalidad</i> .....	61
c.	<i>Importancia</i> .....	61
d.	<i>Planeamiento</i> .....	62
e.	<i>Preparación</i> .....	62
f.	<i>Clases</i> .....	63
f.4.	<i>Marcas de auditoría</i> .....	63
g.	<i>Archivo de los papeles de trabajo</i> .....	64
g.1.	<i>Archivos corrientes:</i> .....	64
g.2.	<i>Archivos permanentes:</i> .....	64
h.	<i>Ordenamiento de los papeles de trabajo</i> .....	64
h.1.	<i>Índice</i> .....	65

h.2.	<i>Referencias cruzadas</i> .....	65
i.	<i>Revisión de los papeles de trabajo</i> .....	65
G.	OBJETIVO DE LAS AUDITORÍAS .....	65
1.	DE LAS AUDITORÍAS INDEPENDIENTES O EXTERNAS .....	65
2.	DE LAS AUDITORÍAS GUBERNAMENTALES .....	67
H.	FORMAS DE PRESENTACIÓN DEL INFORME DE AUDITORÍA ....	68
1.	EL INFORME CORTO .....	68
2.	EL INFORME LARGO .....	68
I.	EL AUDITOR .....	69
1.	LA IDONEIDAD DEL AUDITOR SEGÚN LA LEY 57 DE 1º DE SEPTIEMBRE DE 1978.....	69
a.	<i>El registro sistemático de las transacciones económicas y financieras</i> ....	70
2.	LA IDONEIDAD DE LOS AUDITORES INTERNOS .....	72
3.	LA IDONEIDAD DE LOS AUDITORES GUBERNAMENTALES .....	74
a.	<i>El caso de los informes de antecedentes de la Contraloría General de la República</i> .....	76
b.	<i>Nuestra Postura respecto al informe de antecedentes</i> .....	82
4.	EL AUDITOR EN EL INFORME DE AUDITORÍA ESPECIAL DE FRAUDE O AUDITORÍA FORENSE .....	85
5.	LA FIGURA DEL AUDITOR EN LA DOCTRINA .....	87
6.	NUESTRA CONCLUSIÓN .....	89
J.	ÉTICA PROFESIONAL Y RESPONSABILIDAD LEGAL DEL AUDITOR .....	90
1.	ÉTICA PROFESIONAL .....	90
2.	LA RESPONSABILIDAD LEGAL DEL CONTADOR PÚBLICO AUTORIZADO .....	91
a.	<i>La responsabilidad penal</i> .....	91
b.	<i>La responsabilidad civil</i> .....	92
c.	<i>Ejemplos de casos reales</i> .....	95
K.	LOS INFORMES ESPECIALES DE AUDITORÍA DE FRAUDE .....	97
1.	CONCEPTO DE AUDITORÍA FORENSE .....	98
2.	SU CONTENIDO .....	99
a.	<i>Fraude e irregularidades</i> .....	99
b.	<i>Inicio de la auditoría</i> .....	101
c.	<i>Medidas iniciales</i> .....	102
d.	<i>La investigación del auditor</i> .....	102
e.	<i>Implicaciones legales que debe tener presente el auditor</i> .....	106
f.	<i>Papeles de trabajo y evidencias</i> .....	107
g.	<i>Gestión final</i> .....	108

L.	EL INFORME ESPECIAL DE FRAUDE DE LA CONTRALORÍA GENERAL DE LA REPÚBLICA .....	109
1.	OBJETIVOS .....	113
2.	ESTRUCTURA Y CONTENIDO .....	116
3.	EL INFORME DE ANTECEDENTES .....	118

## CAPÍTULO II

### EFICACIA DE LA PRUEBA EN EL PROCESO PENAL

A.	DE LA PRUEBA EN EL PROCESO PENAL .....	121
1.	NOCIÓN DE PRUEBA .....	121
2.	ASPECTOS DE LA PRUEBA .....	122
a.	<i>Elemento de prueba</i> .....	122
b.	<i>Órgano de prueba</i> .....	122
c.	<i>Medio de prueba</i> .....	122
d.	<i>Objeto de prueba</i> .....	122
3.	IMPORTANCIA .....	123
4.	FINALIDAD .....	123
5.	LA FORMACIÓN DE LA CONVICCIÓN DEL JUEZ .....	124
a.	<i>Verdad</i> .....	125
b.	<i>Certeza</i> .....	125
c.	<i>Duda</i> .....	126
d.	<i>Probabilidad</i> .....	126
B.	DE LA EFICACIA PROBATORIA .....	127
1.	CONCEPTO .....	127
2.	ELEMENTOS QUE APORTAN EFICACIA A LA PRUEBA .....	129
a.	<i>Objetividad</i> .....	129
b.	<i>Legalidad</i> .....	129
b.1.	<i>Prueba ilegalmente obtenida</i> .....	130
b.2.	<i>Prueba incorporada irregularmente</i> .....	132
c.	<i>Utilidad</i> .....	133
d.	<i>Pertinencia</i> .....	133
e.	<i>Oportunidad</i> .....	134
e.1.	<i>Proposición</i> .....	134
e.2.	<i>Admisión y recepción</i> .....	135
3.	VALORACIÓN PROBATORIA .....	136

a.	<i>Concepto</i> .....	136
b.	<i>Generalidades</i> .....	137
c.	<i>Sistemas de valoración</i> .....	139
c.1.	<i>Tarifa legal</i> .....	140
c.2.	<i>Íntima convicción</i> .....	142
c.3.	<i>Sana crítica o libre apreciación de la prueba</i> .....	145
d.	<i>Principios que Rigen la Actividad Probatoria en Materia Penal</i> .....	149

### CAPÍTULO III

#### LA EFICACIA PROBATORIA DEL INFORME DE AUDITORÍA EN EL PROCESO PENAL

A.	EL INFORME DE AUDITORÍA COMO MEDIO DE PRUEBA .....	155
1.	EL INFORME DE AUDITORÍA ES UN DOCUMENTO TÉCNICO .....	155
2.	ES UN MEDIO DE PRUEBA .....	156
3.	ES UN MEDIO DE PRUEBA DE CARÁCTER TÉCNICO Y ESPECIAL .....	156
B.	POSICIONES ADOPTADAS EN TORNO A LA NATURALEZA DE LOS INFORMES DE AUDITORÍA .....	157
1.	LA PRIMERA NOTA, DE 24 DE ENERO DE 1995, LEE DE LA SIGUIENTE MANERA: .....	158
2.	LA SEGUNDA NOTA DE CONSULTA, DE 5 DE MAYO DE 1995, POR SU PARTE DICE LO SIGUIENTE .....	162
C.	LA PRUEBA DE INFORMES .....	165
1.	CONCEPTO .....	165
2.	NATURALEZA JURÍDICA .....	168
a.	<i>Prueba sustituta o sucedánea</i> .....	168
b.	<i>Es autónoma</i> .....	170
c.	<i>Es una modalidad de otras pruebas o medio extraordinario de aportación de otras pruebas.</i> .....	173
d.	<i>Síntesis del debate</i> .....	175
e.	<i>Cómo se concibe en la legislación panameña.</i> .....	176
f.	<i>Nuestra posición</i> .....	179
3.	PROCEDENCIA .....	179
4.	REQUISITOS DE VALIDEZ Y EXISTENCIA JURÍDICA .....	180
5.	CÓMO SE CONTRADICE .....	184
6.	ASPECTOS PROCESALES .....	185
7.	VALORACIÓN .....	186

8.	EFICACIA PROBATORIA .....	188
9.	LOS INFORMES TÉCNICOS EN GENERAL .....	189
D.	EL PERITAJE JUDICIAL .....	194
1.	CONCEPTO .....	194
2.	ELEMENTOS .....	195
3.	NECESIDAD DE LA PRUEBA PERICIAL .....	197
4.	OBJETO DEL PERITAJE .....	198
5.	CARACTERÍSTICAS DEL PERITAJE .....	198
6.	CLASIFICACIÓN .....	200
7.	CONDICIÓN JURÍDICA DEL PERITO .....	200
8.	NATURALEZA JURÍDICA DEL PERITAJE .....	201
9.	FUNDAMENTO DEL VALOR PROBATORIO DEL PERITAJE .....	202
10.	REQUISITOS DEL DICTAMEN PERICIAL .....	203
a.	<i>Requisitos para su existencia jurídica.</i> .....	203
b.	<i>Requisitos para la validez del dictamen.</i> .....	205
11.	REQUISITOS PARA LA EFICACIA PROBATORIA DEL DICTAMEN PERICIAL .....	206
12.	PROCEDENCIA DE LA PRUEBA PERICIAL .....	212
13.	DERECHOS, DEBERES Y RESPONSABILIDAD DEL PERITO .....	214
a.	<i>Deberes</i> .....	215
b.	<i>Derechos</i> .....	215
c.	<i>Responsabilidad del perito.</i> .....	216
c.1.	<i>Responsabilidad penal</i> .....	216
c.2.	<i>Responsabilidad civil</i> .....	216
14.	VALORACIÓN .....	217
a.	<i>Criterios de valoración del peritaje</i> .....	217
b.	<i>Control de valoración</i> .....	218
15.	TRÁMITE DEL PERITAJE .....	219
a.	<i>Proposición</i> .....	219
b.	<i>Designación del perito</i> .....	220
c.	<i>Facultades del perito</i> .....	221
d.	<i>Presentación del dictamen</i> .....	221
16.	DICTÁMENES ESPECIALES .....	222
a.	<i>En la legislación panameña</i> .....	222
b.	<i>El caso de la pericia judicial contable</i> .....	223
c.	<i>El informe técnico y el dictamen pericial</i> .....	225

E.	NATURALEZA Y VALORACIÓN DEL INFORME DE AUDITORIA .....	226
1.	NATURALEZA DEL INFORME DE AUDITORÍA GUBERNAMENTAL .....	227
a.	<i>Su forma de Producción.</i> .....	227
b.	<i>Facultades y deberes del auditor gubernamental</i> .....	228
c.	<i>Su naturaleza</i> .....	232
2.	VALORACIÓN DEL INFORME DE AUDITORÍA GUBERNAMENTAL .....	235
a.	<i>El informe de auditoría que se produce sin intervención judicial</i> .....	235
b.	<i>El informe de auditoría que se produce por virtud de encargo judicial</i> .....	238
c.	<i>Valor del informe de antecedentes</i> .....	240
d.	<i>El Informe de auditoría interna gubernamental</i> .....	245
3.	CONSIDERACIONES EN TORNO AL ARTÍCULO 971 DEL CÓDIGO JUDICIAL .....	246
4.	NATURALEZA DEL INFORME DE AUDITORÍA NO GUBERNAMENTAL .....	247
5.	VALORACIÓN DEL INFORME DE AUDITORÍA NO GUBERNAMENTAL .....	248
a.	<i>El informe de auditoría que se produce sin intervención judicial</i> .....	248
b.	<i>El informe de auditoría que se produce por encargo judicial</i> .....	249
6.	LA DOCUMENTACIÓN SUSTENTADORA DEL INFORME DE AUDITORÍA .....	250
F.	EFICACIA PROBATORIA DEL INFORME DE AUDITORÍA. ....	251
1.	ELEMENTOS OBJETIVOS DEL INFORME DE AUDITORÍA QUE DEBE ATENDER EL JUEZ AL VALORARLO .....	251
a.	<i>Objetividad</i> .....	252
b.	<i>Legalidad</i> .....	252
b.1.	<i>Algunos Casos de ineficacia probatoria.</i> .....	253
c.	<i>Utilidad</i> .....	254
d.	<i>Pertinencia</i> .....	254
e.	<i>Oportunidad</i> .....	255
2.	ELEMENTOS SUBJETIVOS DEL INFORME DE AUDITORÍA QUE DEBE ATENDER EL JUEZ AL VALORARLO .....	255
a.	<i>Idoneidad del auditor</i> .....	258
b.	<i>Independencia de criterio</i> .....	262
c.	<i>Cuidado y diligencia profesional</i> .....	263
d.	<i>Evidencia suficiente y competente</i> .....	264
e.	<i>Evaluación del control interno</i> .....	265

## CAPÍTULO IV

### ANÁLISIS DE LOS RESULTADOS DE LA ENCUESTA A AUDITORES

ANÁLISIS DE LA ENCUESTA APLICADA A FISCALES, JUECES Y ASISTENTES .....	268
CONSIDERACIONES GENERALES .....	271
BIBLIOGRAFÍA .....	277