

INCIDENCIA DEL INFORME DE AUDITORÍA FORENSE EN EL PROCESO PATRIMONIAL

INCIDENCE OF THE AUDIT REPORT ON THE PATRIMONIAL PROCESS

Yonel De la Cruz-Contraloría General de la República, Panamá

Correo electrónico: info@yoneldelacruz.info ORCID: <https://orcid.org/0000-0003-0639-498X>

Fecha de recepción: 24 de agosto de 2022 - Fecha de aceptación: 20 de octubre de 2022

Resumen

La Contraloría General de la República por mandato constitucional es la encargada de velar por el buen uso de los bienes y fondos públicos, mediante la aplicación del Control Previo y el Control Posterior, siendo el último el que realizan los auditores de la Institución. Las Normas de Auditoría Gubernamental para la República de Panamá establecen que las auditorías que se desarrollan por parte de la Contraloría General son las auditorías financieras, auditorías de desempeño y auditorías de cumplimiento. Sin embargo, estas normas no indican las auditorías que se ejecutan en caso de perjuicio económico, por lo que esa responsabilidad recae en las auditorías forenses, puesto que con los otros tipos de auditoría se busca mediante sus informes presentar un dictamen o conclusión con respecto a la materia auditada, con el objetivo de presentar la realidad financiera de las instituciones o los procesos para lograr valor agregado, mientras que las auditorías forenses busca mediante su investigación determinar los responsables de malos manejos de los fondos públicos. Con este ensayo se propone explicar la incidencia que tienen los informes de auditoría forense y como los mismos sirven de herramienta tanto a la Fiscalía de Cuentas como al Tribunal de Cuentas, para la recuperación o reparos de los fondos del Estado, incluyendo también las implicaciones legales que puede enfrentar los auditores por no redactar adecuadamente su informe de auditoría forense.

Palabras clave: Auditoría Forense, informe, cuentas, fondos.

Abstract

The Comptroller General of the Republic by constitutional mandate is in charge of ensuring the proper use of public assets and funds, through the application of Prior Control and Subsequent Control, the latter being the one carried out by the Institution's auditors. The Government Auditing Standards for the Republic of Panama establish that the audits carried out by the Comptroller General are financial audits, performance audits and compliance audits. However, these standards do not indicate the audits that are carried out in case of economic damage, so that responsibility falls on forensic auditing, since with the other types of auditing, their reports seek to present an opinion or conclusion regarding the matter audited, with the objective of presenting the financial reality of the institutions or the processes to achieve added value, while forensic auditing seek through their investigation to determine those related for mismanagement of public funds. With this essay, it is proposed to explain the incidence of forensic auditing reports and how they serve as a tool for both the Public Prosecutor's Office and the Court of Accounts, for the recovery or repairs of State funds, also including the legal implications you may face auditors for not properly drafting your forensic auditing report.

Key words: Forensic auditing, report, accounts, funds.

Introducción

Las auditorías forenses la realizan profesionales, expertos en auditoría financieras y contables. (Calderón Noboa, 2017, p.3) en la Contraloría General de República esta función recae en los auditores de la Dirección Nacional de Investigaciones y Auditoría Forense quienes con sus informes presentan los resultados de sus investigaciones.

En la jurisdicción de cuentas, el informe de auditoría de la Contraloría General de la República es un elemento indispensable para iniciar un proceso en esta esfera,

ya que el Tribunal de Cuentas ni la Fiscalía General de Cuentas están facultados para iniciar de oficio el proceso.

Mediante este ensayo se describe la incidencia del informe de auditoría en el proceso patrimonial, los aspectos normativos que rigen las auditorías en el sector privado y público, se muestran los cambios que se dieron cuando se adoptaron las Normas de Auditoría Gubernamental de la República de Panamá y como los informes proporcionan elementos que ayudan al Tribunal de Cuentas y la Fiscalía General de Cuentas en la administración de la justicia patrimonial.

Desarrollo

A. Aspectos Normativos

Para el ejercicio de la auditoría, tanto en el sector privado como el público, existen normas emitidas por los organismos que regulan el ejercicio de la profesión en ambas esferas, las cuales tienen como propósito garantizar la calidad del trabajo, generar confianza en los resultados; al igual que permitir la comparación entre empresas u organizaciones similares.

El ejercicio de la auditoría en el ámbito privado se rige por las Normas Internacionales de Auditoría de Estados Financieros, conocidas como NIAS, las cuales son emitidas por la Federación Internacional de Contadores, (IFAC) cuya finalidad es aumentar el grado de confianza de los usuarios de los estados financieros, mediante la expresión de una opinión por el auditor sobre si los estados financieros han sido elaborados, en todos sus aspectos significativos, de acuerdo con el marco de información financiera aplicable.

Por su parte, la auditoría en el sector gubernamental se rige por las International Standards of Supreme Audit Institutions (ISSAI por sus siglas en inglés), conocidas en español como Estándares o Normas Internacionales de las Entidades Fiscalizadoras Superiores, (EFS) que son emitidas por la Organización

Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores (INTOSAI por sus siglas en inglés), con el propósito de asegurar la calidad de las auditorías en el sector gubernamental y fortalecer la credibilidad de los informes de auditoría para los usuarios.

En el año 2018 se inició un proceso de revisión de las Normas de Auditoría Gubernamental para la República de Panamá (NAGPA), producto de que muchas habían sido adoptadas en el año 2012, sin haber sido traducidas del idioma inglés y de que la INTOSAI había actualizado la mayoría de las ISSAI; incluso había introducido algunos cambios significativos, en cuanto a los tipos de auditoría y otros trabajos que efectuaban las EFS. En este proceso se analizaron todas las normas y se seleccionaron aquellas que realmente eran aplicables y que hubiesen sido traducidas al idioma español.

Producto de este trabajo, se emitió el Decreto Núm.13-2020-DINAG de 4 de febrero de 2020, “por el cual se actualizan las Normas de Auditoría Gubernamental para la República de Panamá (NAGPA), basadas en las Normas Internacionales de Entidades Fiscalizadoras Superiores, emitidas por la Organización Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores.

Mediante este Decreto se adoptan algunas normas textualmente y se adaptan otras, considerando los aspectos constitucionales y legales del país.

Fueron muchos los cambios introducidos. Una muestra de ellos son las definiciones que se le dieron a los tipos de auditorías que se efectúan en el sector gubernamental, cuyas descripciones cambian drásticamente con respecto a las contenidas en las normas adoptadas en 2012. En ese sentido, la actualización de la ISSAI 100, contenida en la NAGPA 100, define las auditorías del sector público como **auditorías financieras, auditoría de desempeño y auditorías de cumplimiento.**

Uno de los cambios más significativos que introdujo la INTOSAI en la actualización de las ISSAI, y que fue adoptado y adaptado por la Contraloría General de la República, fue haberse manifestado en cuanto a que las auditorías relacionadas con las responsabilidades de quienes administran los recursos públicos, no son Auditorías de Cumplimiento.

Esto quedó plasmado en el párrafo 20 de la NAGPA 100, que dice textualmente lo siguiente:

20.La Contraloría General de la República puede llevar a cabo auditorías u otros trabajos sobre cualquier asunto relevante, que se vincule con las responsabilidades de quienes administran y se encargan de la gobernanza y del uso adecuado de los recursos públicos, siempre que se encuentren dentro de las funciones que le otorga la constitución y la Ley.

De los tres tipos de auditoría, identificados la NAGPA 100 (Financiera, Desempeño y Cumplimiento), se puede concluir que ninguna de ellas implica la determinación de perjuicio económico, sino la emisión de una opinión, dictamen o conclusión con respecto a la materia auditada; y precisamente por ello, el párrafo 20 de la NAGPA 100, alude a “auditoría u otros trabajos” relacionados con las responsabilidades de quienes administran los recursos públicos (llámese fondos y bienes públicos).

Es decir, puso fin a la zona gris o duda que existía en cuanto a considerar las auditorías o investigaciones relacionadas con perjuicio económico; o sea las auditorías de tipo forense, como Auditorías de Cumplimiento; puesto que tienen objetivos diferentes.

Aclarado lo anterior, a partir de este momento nos referiremos únicamente a la auditoría forense, en la que se determina la existencia de perjuicio económico o

afectación al patrimonio público, cuyo informe de auditoría que da inicio a procesos judiciales en la esfera penal y patrimonial.

B. El Informe de Auditoría

Dependiendo del tipo de auditoría que se lleve a cabo, todas las auditorías del sector público parten de objetivos distintos; sin embargo, todas las auditorías del sector público deben proporcionar a los usuarios previstos, información independiente, objetiva y confiable, así como conclusiones u opiniones basadas en evidencia suficiente y apropiada.

Con base en lo anterior, todo proceso de auditoría incluye la preparación de un informe para comunicar los resultados a las partes interesadas (entidad auditada, Tribunal de Cuentas y Ministerio Público); al igual que facilitar las acciones de seguimiento y de naturaleza correctiva.

Todos estos aspectos relacionados con la aplicación de la base normativa correspondiente y la presentación de conclusiones sustentadas con evidencia de auditoría suficiente y apropiada, debe traducirse en la presentación de informes de calidad, que sean fáciles de comprender, estar libres de vaguedades o ambigüedades y ser completos. Deben ser justos y objetivos, incluir solamente información que esté sustentada por evidencia de auditoría suficiente y apropiada, y garantizar que los hallazgos se pongan en perspectiva y dentro de contexto.

Es tal la importancia que reviste al informe de auditoría de la Contraloría General de la República, que, para iniciar un proceso en la jurisdicción patrimonial, se requiere la presentación del mismo; es decir que el Tribunal de Cuentas no está facultado para iniciar de oficio el proceso; ni siquiera el Fiscal General de Cuentas puede hacerlo.

Esta condición es similar a la que acontecía con la extinta Dirección de Responsabilidad Patrimonial, la cual requería del Informe de Antecedentes para

iniciar los procesos patrimoniales, con la diferencia de que no existía la Fiscalía de Cuentas hasta la promulgación de la Ley 67 de 14 de noviembre de 2008, con la que llegó a sus últimos días el Informe de Antecedentes.

En ese mismo orden de ideas, De Icaza Díaz (2020) manifiesta que:

El Informe de Auditoría Especial, antes llamado, de Antecedentes, es el documento o informe que se prepara cuando se determina una lesión patrimonial o administrativa y es de uso exclusivo de la Jurisdicción de Cuentas, con el que los auditores de la Contraloría General de la República señalan las irregularidades encontradas, así como el monto del perjuicio económico detectado. (p.5)

La trascendencia del informe de auditoría en los procesos patrimoniales obedece a que la facultad constitucional y legal para realizar inspecciones e investigaciones, tendientes a determinar la corrección o la incorrección de las operaciones que afecten patrimonios públicos; así como de examinar, intervenir, fenecer o reparar las cuentas sobre el manejo o custodia de fondos o bienes públicos, corresponde exclusivamente a la Contraloría General de la República, y cuando encuentre irregularidades y formule reparos debe “presentar las denuncias respectivas”.

Es decir, luego de exponer las objeciones o los reparos, tiene el deber de presentar la denuncia penal correspondiente al Ministerio Público acompañada con sus hallazgos y trasladar tales objeciones o reparos al Tribunal de Cuentas para que éste disponga lo conducente de manera que el Fiscal General de Cuentas lleve a cabo la investigación dentro del proceso de cuentas, y someta sus resultados al juzgamiento del mencionado Tribunal.

Al preparar el informe de auditoría, el auditor debe conocer las posibles consecuencias jurídicas que puede acarrear su actuación durante la investigación. Además, de su responsabilidad legal existen algunas situaciones jurídicas en las que debe evitar incurrir, pues si las técnicas de investigación son contrarias a la Ley, el informe podría ser invalidado en un proceso.

La labor del auditor debe ceñirse al ámbito contable, investigación y aportación de evidencias consistentes en documentación y datos que demuestren la existencia y causas de la irregularidad, cuantía o monto estimado, la cual debe ser establecida por el profesional competente, como los casos de avalúos de obras, y un análisis de la documentación, además de la evaluación del control interno y demás datos pertinentes.

Para evitar que los procesos concluyan desfavorablemente al Estado, debido a fallas o deficiencias en el informe de auditoría, es de suma importancia que el mismo sea redactado con cautela, de modo que no contenga expresiones que puedan considerarse calumniosas e injuriosas y ganarle una demanda o denuncia penal al auditor.

Algunas de las implicaciones legales que puede traer una investigación inadecuada y carente de objetividad van desde posibles denuncias por calumnia o injuria, hasta la simulación de hechos punibles, entre otras. (Arias, 2003, p.138)

Los casos de falsa denuncia pueden surgir como resultado de una investigación carente de pruebas idóneas y suficientes. No obstante, un auditor poco objetivo, que personalice una situación determinada ensañándose contra una persona, puede llegar a sostener la existencia de perjuicio económico a partir de elementos poco objetivos.

El informe de auditoría relacionado con hechos irregulares en el manejo de recursos públicos es tan delicado en cuanto a su confección, que el auditor debe considerar las consecuencias legales que le puede acarrear, ante malas prácticas.

También es importante que el auditor conozca las repercusiones de la obtención de pruebas ilícitas y el concepto que de éstas ofrece la Ley, de modo que evite incurrir en ellas. Si bien lo dicho respecto a la responsabilidad legal del auditor, concierne a cualquier tipo de auditoría, en el caso de las auditorías que conllevan la determinación de una afectación al patrimonio del Estado, es más común que se pueda incurrir en estas fallas.

(Arias 2003, p.140)

Quien participa en una auditoría, durante su ejecución mantiene un contacto directo con los documentos y materiales en general, de los cuales se deducen directamente los hechos de afectación patrimonial que se investigan.

El auditor en su informe debe narrar los hechos percibidos, calificarlos técnicamente de acuerdo a las reglamentaciones de la materia auditada y debe determinar las causas y efectos de lo que observó, practicar pruebas si fuera necesario o requerir informes para complementar su investigación, como también debe plasmar sus conclusiones técnicas. Tales actos son propios o inherentes al informe de auditoría.

Existe un aspecto que desde mediados de la administración del contralor Federico Humbert (2015-2019) hasta la actualidad se ha venido presentando, relacionado con el papel de la Contraloría General de la República, y en especial del auditor, dentro del proceso patrimonial.

En varias ocasiones se han recibido solicitudes de complementación o ampliación a informes de auditoría, por parte de la Jurisdicción Patrimonial (Fiscalía General de Cuentas), para que se considere la inclusión o se relacione a otras personas, a las irregularidades plasmadas en informes de auditoría remitidos previamente, cuyo contenido ha dado inicio a un proceso de cuentas.

Sobre este tópico, consideramos que, si bien la Contraloría General de la República es el organismo encargado de fiscalizar todos los actos de manejo de fondos y bienes públicos, a fin de que tales actos se realicen con corrección y en caso contrario, interponer las denuncias respectivas; su labor culmina con la presentación del informe de auditoría, esto sin dejar de atender las diligencias de ratificación del mismo; al igual que las preguntas y repreguntas por parte de la defensa legal de los relacionados, ya sea en la fase de investigación o en la de juicio.

Trasladarle a la Contraloría General de la República, y específicamente a los auditores que realizaron la auditoría, la responsabilidad de agregar o vincular a nuevas personas dentro de una investigación que adelanta la Fiscalía General de Cuentas, es restarle competencia a dicho organismo de investigación patrimonial; puesto que este tiene todas las facultades para vincular o desvincular, y así solicitar el llamamiento a juicio a quienes, en su búsqueda de la verdad, considera que son los posibles responsables de la afectación patrimonial. Este tema debe ser objeto de revisión, puesto que, una vez iniciado el proceso patrimonial, la Contraloría General de la República ni sus auditores, deciden quiénes deben ser convocados al proceso de cuentas para resarcir al Estado.

Consideraciones finales

El auditor siempre debe tener presente que es un investigador de un acto irregular, desde una perspectiva objetiva, sin personalizaciones ni apasionamientos excesivos y tomando en cuenta que no es juez. El auditor debe considerar que dicha

tarea investigativa es de su competencia, en cuanto los actos irregulares están implícitos o derivados de actos que son cometidos dentro de la estructura gubernamental, de cuyo funcionamiento posee amplios conocimientos.

Es valioso hacer referencia a una confusión que tienen algunos auditores que ejercen la profesión en el sector privado y que son requeridos como peritos por los abogados; ya sea durante la ejecución de la auditoría, durante la fase de investigación de la Fiscalía General de Cuentas o en la fase de juicio del Tribunal de Cuentas.

Usualmente los colegas del sector privado, en sus peritajes hacen referencia a las normas NIA para tratar asuntos relacionados con el manejo de fondos y bienes públicos, siendo esto un error; ya que las NIAS son para auditar estados financieros y no son aplicables al sector público. Las normas aplicables en las auditorías a entidades gubernamentales son las NAGPA, por lo que los peritos deben referirse a la correspondiente norma NAGPA.

Referencias bibliográficas

Arias L. (2003) *La eficacia probatoria del Informe de Auditoría en el proceso penal*. [Tesis de Maestría, Universidad de Panamá]. http://up-rid.up.ac.pa/2814/3/lourdes_arias.pdf

Calderón Noboa J.A. (2017). Auditoría Forense. Posibles tendencias de las investigaciones. *Revista Publicando*, 4 No.10(2), 383-390. https://revistapublicando.org/revista/index.php/crv/article/view/502/pdf_326

Contraloría General de la República (2020) Decreto Núm.13-2020-DINAG de 4 de febrero de 2020, *“por el cual se actualizan las Normas de Auditoría Gubernamental para la República de Panamá (NAGPA), basadas en las*

Normas Internacionales de Entidades Fiscalizadoras Superiores, emitidas por la Organización Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores)

De Icaza Díaz G. (2020) *El informe de Auditoría Especial como medio probatorio en la Jurisdicción de Cuentas*. [Tesis de Maestría, Universidad de Panamá]. http://up-rid.up.ac.pa/3434/1/giselle_deicaza.pdf

International Organization for Standardization. (2018). *Directrices para la auditoría de los sistemas de gestión*. <https://www.iso.org/obp/ui#iso:std:iso:19011:ed-3:v1:es3:v1:es>

Organización Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores. (2019). ISSAI 100. *Principios Fundamentales de Auditoría del Sector Público*. <https://www.issai.org/wp-content/uploads/2019/08/ISSAI-100-Principios-Fundamentales-de-Auditor%C3%ADa-del-Sector-P%C3%BAblico.pdf>