

PARA USO OFICIAL

**RESOLUCIÓN NÚMERO 45-2021-DIAF**  
(de 20 de enero de 2021)

Por la cual se aprueba el “Manual de Auditoría Forense” de la Contraloría General de República de Panamá.

EL CONTRALOR GENERAL DE LA REPÚBLICA  
En uso de sus facultades constitucionales y legales

**CONSIDERANDO QUE:**

Los Artículos 279 y 280 de la Constitución Política de la República de Panamá, establecen la estructura, organización y funcionamiento de la Contraloría General de la República como ente estatal independiente.

El literal a) del Artículo 55 de la Ley 32 de 8 de noviembre de 1984, establece las atribuciones del Contralor (a) General de la República, entre las que se encuentran la de planear, dirigir y coordinar la labor de la Contraloría General de la República y a la vez ejercer la representación legal de la entidad, de igual forma señala el literal d) de la citada excerta legal, el dictar reglamentos y medidas que regulen la rendición y revisión de cuentas públicas.

Mediante Decreto Número 072-15 Leg. de 12 de enero de 2015, se creó dentro de la Contraloría General de la República, la Dirección Nacional de Investigaciones y Auditoría Forense (DIAF), por lo que le corresponde impartir el desarrollo de las auditorías forenses con el apoyo de las unidades administrativas de la Contraloría General de la República.

Se hace necesario desarrollar el “Manual de Auditoría Forense”, con el objetivo de cumplir con las Normas Internacionales de las Entidades Fiscalizadoras Superiores (ISSAI), la cual es perteneciente a la Organización Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores (INTOSAI, tomando como base normativa, la NAGPA 130- Código de Ética, la NAGPA 140-Control de Calidad para la EFS, la NAGPA 100- Principios Fundamentales de Auditoría del Sector Público y los lineamientos particulares de la Institución en la materia, con la intención de proporcionarle al auditor una herramienta de trabajo que facilite la ejecución de las auditorías de carácter forense en las entidades del sector público.

**RESUELVE:**

**ARTÍCULO PRIMERO:** Aprobar el “Manual de Auditoría Forense de la Contraloría General de la República”.

**ARTÍCULO SEGUNDO:** Este documento aplica a los servidores públicos (auditores) de la Contraloría General de la República, que brindan el servicio de Auditoría Forense, en las diferentes instituciones del sector público.

**ARTÍCULO TERCERO:** Esta Resolución rige a partir de su publicación en la Gaceta Oficial y deroga cualquier disposición que le sea contraria.

**FUNDAMENTO LEGAL:** Artículos 279 y 280 de la Constitución Política de la República de Panamá. Artículo 55, literal a) y d) de la Ley 32 de 8 de noviembre de 1984, “Por la



PARA USO OFICIAL

Página Número 2

**Resolución Número 45-2021-DIAF**

de 20 de enero de 2021



cual se adopta la Ley Orgánica de la Contraloría General”, publicada en la Gaceta Oficial Núm.20188 de 20 de noviembre de 1984 y sus modificaciones. Artículo 46 de la Ley 38 de 31 de julio de 2000. Decreto N° 072-15 Leg. de 12 de enero de 2015, “Por la cual se crea la Dirección Nacional de Investigación y Auditoría Forense (DIAF)”, publicado en la Gaceta Oficial N°.27698-A de 13 de enero de 2015. 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 (ISSAI, por sus siglas en inglés), emitidas por la Organización Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores (INTOSAI, por sus siglas en inglés)”, publicado en la Gaceta Oficial N°.28959-A de 11 de febrero de 2020.

Dado en la ciudad de Panamá, el 20 de enero de 2021.

**PUBLÍQUESE Y CÚMPLASE**

**ZENIA YÁSQUEZ DE PALACIOS**  
Secretaría General

**GERARDO SOLÍS**  
Contralor General



Contraloría General de la República  
Dirección Superior

COPIA AUTÉNTICA DE SU ORIGINAL

01 FEB 2022

Este documento consta de 2 páginas

SECRETARÍA GENERAL




REPÚBLICA DE PANAMÁ  
CONTRALORÍA GENERAL DE LA REPÚBLICA



NAGPA 100  
MANUAL DE AUDITORÍA FORENSE

Octubre de 2020



REPÚBLICA DE PANAMÁ  
CONTRALORÍA GENERAL DE LA REPÚBLICA

GERARDO SOLÍS  
Contralor General

DAGOBERTO CORTEZ C.  
Subcontralor General

ZENIA VÁSQUEZ DE PALACIOS  
Secretaria General

DIRECTORES NACIONALES

ALCIDES SEGOVIA P.  
Auditoría General

KATHIA ROJAS  
Asesoría Jurídica

EMMY GÓMEZ  
Auditoría Interna

LUIS ENRIQUE QUESADA  
Asesoría Económica y Financiera

JORGE LUIS QUIJADA  
Fiscalización General

JOSÉ ÁNGEL VENCE  
Ingeniería

YONEL DE LA CRUZ PÉREZ  
Investigaciones y Auditoría Forense

FELIPE ALMANZA  
Métodos y Sistemas de Contabilidad

ELIA DÍAZ  
Servicio Exterior, Incentivos Fiscales y  
Comercial

ISIS RODRÍGUEZ CENTELLA  
Desarrollo de los Recursos  
Humanos

ICELA DE MARTÍNEZ  
Instituto Superior de Fiscalización,  
Control y Gestión Pública

SAMUEL A. MORENO P.  
Instituto Nacional de Estadística y  
Censo

JESÚS E. GONZÁLEZ M.  
Informática

DIANA KING  
Administración y Finanzas

ALEXANDRA RIVERA  
Denuncia y Participación Ciudadana

GUADALUPE CASTILLERO  
Comunicación Social

DESARROLLADO POR:

YONEL DE LA CRUZ



## ÍNDICE

### INTRODUCCIÓN

#### I. LA AUDITORÍA FORENSE

- 1.1. Antecedentes
- 1.2. Definición de Auditoría Forense
- 1.3. Perfil del Auditor Forense
- 1.4. Objetivo de la Auditoría Forense
- 1.5. Alcance de la Auditoría Forense
- 1.6. Base Legal
- 1.7. Normas Aplicables
- 1.8. Etapas de la Auditoría Forense
- 1.9. Inicio de la Investigación de Auditoría Forense

#### II. PLANIFICACIÓN DE LA AUDITORÍA FORENSE

- 2.1. Planificación Estratégica
  - 2.1.1. Conocimiento del Ente o Área a Examinar
  - 2.1.2. Revisión de la Normativa
  - 2.1.3. Visitas a las Instalaciones
  - 2.1.4. Entrevistas
  - 2.1.5. Determinación de Unidades Operativas
  - 2.1.6. Memorando de Planificación Estratégica
- 2.2. Planificación Operativa
  - 2.2.1. Análisis del Memorando de la Planificación Estratégica
  - 2.2.2. Instrucciones de la Planificación Estratégica
  - 2.2.3. Evaluación del Control Interno
  - 2.2.4. Matriz de Calificación de Riesgos
  - 2.2.5. Programas de Auditoría por Componente
- 2.3. Papeles de Trabajo en la Planificación de Auditoría Forense
  - 2.3.1. Responsabilidades sobre la Preparación y Supervisión
  - 2.3.2. Contenido
  - 2.3.3. Papeles de Trabajo del Archivo de Planificación de la Auditoría Forense

#### III. EJECUCIÓN DE LA AUDITORÍA FORENSE

- 3.1. Ejecución de Técnicas de Auditoría Forense
  - 3.1.1. Detectar el Hecho Irregular
  - 3.1.2. Establecer el Monto o Cuantía Involucrada
  - 3.1.3. Identificar las Personas Relacionadas



### 3.2. Hallazgos de Auditoría

### 3.3. Hechos, Evidencias e Indicios

3.3.1. ¿Qué es un Hecho?

3.3.2. ¿Qué son las Evidencias?

3.3.3. ¿Qué son los Indicios?

3.3.4. Hechos Humanos

3.3.5. Indicios y Evidencias Fuertes y Débiles

### 3.4. Recopilación y Evaluación de Evidencias

### 3.5. Metodología para Enriquecimiento Injustificado

3.5.1. Declaración Jurada de Estado Patrimonial

3.5.2. Solicitud de Información

3.5.3. Método de Investigación

### 3.6. Nota de Comunicación

### 3.7. Papeles de Trabajo

## IV. COMUNICACIÓN DE RESULTADOS DE LA AUDITORÍA FORENSE

### 4.1. Características del informe

### 4.2. Estructura y Contenido del Informe

4.2.1. Informe de Auditoría con Irregularidades que conllevan Perjuicio Económico

4.2.2. Informe de Auditoría por Enriquecimiento Injustificado

### 4.3. Trámite y Revisión del Informe

## V. SEGUIMIENTO DE LA AUDITORÍA FORENSE

### 5.1. Mejora Continua

### 5.2. Medidas Correctivas a Implementar

## ANEXOS



## INTRODUCCIÓN

Mediante Decreto Número 072-15 Leg. de 12 de enero de 2015, la Contraloría General de la República, en atención a las directrices impartidas por los organismos internacionales reguladores de la función fiscalizadora que desarrollan las Entidades Fiscalizadoras (EFS), creó la Dirección Nacional de Investigaciones y Auditoría Forense, con el objetivo de realizar las acciones de control pertinentes a las irregularidades encontradas en los procesos de las auditorías, tomando en cuenta la importancia de combatir las prácticas corruptas en la Administración Pública.

Con la creación de la Dirección Nacional de Investigaciones y Auditoría Forense (DIAF), se elabora el Manual de Auditoría Forense en donde se abordan los antecedentes de las auditorías forenses y se desarrollan las cuatro etapas de dicha auditoría, a saber: a) Planificación; b) Ejecución; c) Comunicación de Resultados; y d) Seguimiento, para que éstas validen la existencia de delitos o actos lesivos al patrimonio del Estado.

En ese sentido, la Contraloría General de la República contará con una Dirección Especializada, conforme a las recomendaciones emanadas de los organismos de control y fiscalización, en concordancia con las corrientes modernas en materia de auditoría forense e investigación.



## CAPÍTULO I

### LA AUDITORÍA FORENSE

En este capítulo presentamos algunos antecedentes de la auditoría forense, su definición, el perfil que deben tener los auditores forenses, el objetivo y alcance, su base legal y normativa y al final describimos las etapas de la auditoría forense.

#### 1.1. Antecedentes

Frente a una generalizada percepción de corrupción, la ciudadanía y otros entes externos interesados, demandan de su entidad de fiscalización superior, como es el caso de la Contraloría General de la República, la ejecución de auditorías forenses, con el propósito de prevenir y detectar posibles actos de corrupción en el uso y manejo de fondos y bienes públicos.

Con la evolución de la sociedad, la economía y los ambientes empresariales, han surgido distintas aplicaciones de la auditoría: operacional, informática, ambiental y actualmente muy de moda la de riesgos. Todas estas generan importantes insumos en la detección del fraude de funcionarios públicos, a pesar de no ser su objetivo primordial.

La República de Panamá aprobó la Convención Interamericana contra la Corrupción, suscrita en Caracas, Venezuela, el 29 de marzo de 1996, mediante Ley 42 de 1 de julio de 1998 (Gaceta Oficial 23,581 de 8 de julio de 1998) y la Convención de las Naciones Unidas contra la Corrupción, suscrita en Nueva York, el 31 de octubre de 2003, mediante Ley 15 de 10 de mayo de 2005 (Gaceta Oficial 25,296 de 11 de mayo de 2005).

Ambas convenciones impulsan la adopción de políticas y prácticas de prevención a la corrupción, por lo que el Estado debe evaluar periódicamente los instrumentos jurídicos y las medidas administrativas pertinentes, a fin de determinar si son suficientes para el combate a la corrupción.

La Organización Latinoamericana y del Caribe de Entidades Fiscalizadoras Superiores (OLACEFS), es un organismo internacional, autónomo, independiente, apolítico y de carácter permanente, que nace en 1963, en Caracas, Venezuela, dentro del marco del Primer Congreso Latinoamericano de Entidades Fiscalizadoras Superiores. La República de Panamá, es uno de los países miembros de esta organización, de acuerdo a la categorización vigente.

La OLACEFS es un Grupo Regional de la Organización Internacional de las Entidades Fiscalizadoras Superiores (INTOSAI), institución mundial que establece como condición indispensable para participar en ella, la existencia de una vinculación previa con la Organización de las Naciones Unidas.

Su creación responde a la necesidad de un foro superior para intercambiar ideas y experiencias relacionadas con la fiscalización y el control gubernamental, así como el fomento de las relaciones de cooperación y desarrollo entre las entidades que conforman la organización.





En el año 2005, se realizó la XV Asamblea General de la OLACEFS, donde fueron aprobadas las conclusiones y recomendaciones relativas al Tema 3, denominado “La Auditoría Forense, Herramienta de las EFS en la Lucha Contra la Corrupción”, presentado por la Comisión Técnica Especial de Ética Pública, Probidad Administrativa y Transparencia (CEPAT), donde se formularon conclusiones y recomendaciones que fueron producto de los aportes presentados por las EFS.

Entre las recomendaciones más importantes elaboradas en la citada Asamblea, destacamos las siguientes:

- a) Crear una unidad específica dentro de las entidades fiscalizadoras superiores, con personal especializado en auditoría forense, encargada de efectuar las investigaciones significativas, derivados de denuncias o hallazgos resultantes de las actividades de control implementadas por las EFS y/o por las unidades de auditoría interna.
- b) Capacitar al auditor forense en la aplicación del marco referencial de esa auditoría.
- c) Respaldo y brindar protección legal e institucional a los auditores forenses, en todas las etapas de la auditoría forense, especialmente en el trámite de las denuncias ante los órganos competentes del Ministerio Público y de la función judicial.
- d) Para el combate del fraude y la corrupción, las EFS deben trabajar en coordinación con el Ministerio Público, el Órgano Judicial y otras entidades, dependiendo de la realidad de cada país.

Con el propósito de garantizar la adecuada aplicación de lo dispuesto por las mencionadas Convenciones, las conclusiones y recomendaciones que fueron acordadas en la XV Asamblea General de la OLACEFS, la Contraloría General de la República, como un organismo estatal independiente de carácter técnico, fiscalizador y de control, se vio en la necesidad de crear, dentro de su ordenamiento institucional, la Dirección Nacional de Investigaciones y Auditoría Forense (DIAF), dado el crecimiento en la demanda del servicio por parte de la ciudadanía en lo pertinente a la lucha contra la corrupción gubernamental.

Le corresponde al auditor forense, aplicar los procedimientos de comprobación y verificación de transacciones para descubrir o verificar el fraude de funcionarios públicos.

A manera de reflexión de todo esto, y que se considera es la fuente y origen de todo fraude, es la avaricia que desde siempre ha vivido en la mente y el actuar del hombre, desde los más pobres hasta los más ricos, entre funcionarios públicos y privados, generando que la sociedad sea permisiva con quienes desean riqueza y poder a costas de otros.

La auditoría forense dentro de sus acciones de prevención y disuasión, probablemente no sea la única herramienta para combatir y erradicar la corrupción, pero sí constituye, con toda seguridad, una rama que puede entregar un valioso aporte que permita a la Contraloría General de la República, luchar más efectivamente contra ese fenómeno, coordinadamente con el Ministerio Público y el Órgano Judicial.



## 1.2. Definición de Auditoría Forense

El término “Forense” proviene del latín “Forensis” que significa “público y manifiesto” o “perteneciente al foro”; a su vez “forensis” se deriva de “forum”, que significa “foro”, “plaza pública”, “plaza de mercado” o “lugar al aire libre”.

El término “forense”, que usualmente es vinculado con la medicina legal y que es empleado como sustantivo (en el caso de médico forense), tiene una acepción mucho más amplia. La auditoría forense es una rama de la auditoría que se orienta a participar y coadyuvar en la investigación de fraudes; es decir, de actos conscientes y voluntarios con los cuales se burlan o eluden las normas legales, o se usurpa lo que por derecho corresponde a otros sujetos, mediante el uso de mecanismos dolosos para obtener una ventaja o un beneficio ilegal.

En la actualidad, la auditoría forense es reconocida internacionalmente como un conjunto de técnicas efectivas para la prevención e identificación de actos irregulares de fraude y corrupción. Constituye, además, una herramienta que colabora con los abogados, investigadores, fiscales y jueces en el esclarecimiento de posibles ilícitos o delitos, después de que éstos han sido detectados, en un proceso reactivo y fundamentalmente, puede utilizarse para prevenir actividades fraudulentas.

## 1.3. Perfil del Auditor Forense

La sola decisión de las autoridades y directivos no es suficiente para investigar actos de corrupción, es necesario contar con profesionales altamente calificados, capacitados y experimentados en la investigación de fraudes, cuyos informes constituyan, a nivel del ministerio público y de los juzgados y tribunales de justicia, sólidos instrumentos para la iniciación y sustanciación de las acciones penales, tendientes a establecer culpables y responsables de los ilícitos, con la certeza de que serán impuestas las penas correspondientes.

Los funcionarios que sean designados para laborar en la Dirección Nacional de Investigaciones y Auditoría Forense (DIAF), deberán tener las siguientes características profesionales:

- a) Formación académica en contabilidad, experiencia en auditoría, finanzas, técnicas de investigación, manejo de normas legales y presentación de informes, entre otras.
- b) Completa reserva en el manejo de la información que analiza, interpreta, recopila y procesa.
- c) Analítico y persistente, presta atención a los detalles, investiga la información en forma exhaustiva.
- d) Piensa con creatividad y sentido común.
- e) Domina los elementos básicos de procesamientos electrónicos de datos.
- f) Excelente capacidad de comunicación oral y escrita.



El auditor forense es el técnico que lleva adelante una auditoría forense. Por ende, es la persona que, luego de detectar indicios de conductas ilícitas de una o más personas, procede a verificar si existen evidencias suficientes de la realización de la conducta (violatoria de una norma jurídica).

Con la finalidad de ejecutar las investigaciones previamente designadas por el Contralor General de la República, en el proceso de auditoría forense se podrá requerir profesionales idóneos en temas que guarden inherencia con los hechos investigados, para lo cual los informes técnicos que ellos elaboren, se adjuntarán en calidad de evidencia. Entre los técnicos que generalmente participan de este tipo de auditorías tenemos: ingenieros, arquitectos, economistas, abogados, médicos, informáticos, etc.

#### 1.4. Objetivo de la Auditoría Forense

La auditoría forense se realiza para lograr los siguientes objetivos:

- Determinar si los sistemas de administración y de control fueron vulnerados.
- Diseñar procedimientos especiales de auditoría para recopilar evidencias aplicando técnicas de investigación que ayuden al descubrimiento de fraudes.
- Determinar la cuantía que afecta el patrimonio público producto del fraude o irregularidad perpetrada.
- Identificar a las personas relacionadas con el fraude o la irregularidad perpetrada.
- Prevenir y reducir el fraude a través de la implementación de recomendaciones para el fortalecimiento de acciones de control interno propuestas por el auditor.
- Informar a las entidades competentes sobre las irregularidades detectadas.

#### 1.5. Alcance de la Auditoría Forense

Las normas de auditoría relativas a la ejecución del trabajo establecen la obligación del auditor de obtener, mediante sus procedimientos de auditoría, evidencia comprobatoria suficiente y competente para suministrar una base objetiva para sustentar su opinión.

A tal efecto, el auditor no se basa en muestras representativas, sino que evalúa e investiga de forma integral y exhaustiva cada una de las partidas o transacciones relacionadas con la investigación que se está realizando. Es importante señalar que cuando se está al frente de una auditoría en donde no se ha detectado fraude ni irregularidad, el auditor debe utilizar los parámetros del muestreo establecidos en otros tipos de auditoría, especialmente el muestreo exploratorio, que se utiliza para detectar fraudes o irregularidades.

Uno de los mayores retos del auditor forense es, aparte de identificar e investigar el fraude de funcionarios públicos, demostrar, evidenciar y documentar el acto ilegítimo. Si este propósito no se alcanza, con toda seguridad estaremos ante una investigación no fructífera y no se obtendrán los resultados esperados, lo que incluso podría impedir que se presenten las denuncias respectivas ante los organismos competentes.



Así también el alcance de una Auditoría Forense cubre el periodo del fraude sujeto a investigación, su orientación es retrospectiva con respecto al fraude y prospectiva en cuanto a las recomendaciones, maneja un esquema lógico para el desarrollo de sus tareas el cual podemos encontrar delimitado en cuatro fases: planeación, ejecución, comunicación de resultados y seguimiento.

El alcance debe ser suficiente para satisfacer los objetivos de la auditoría establecidos, debe incluirse las posibles limitaciones al alcance (factores externos al equipo de auditoría que pueden impedir obtener toda la información para cumplir con el objetivo).

El alcance para las investigaciones por enriquecimiento injustificado cubre el periodo en que el servidor público o exservidor público desempeñó el cargo; además, del año siguiente al término de sus funciones, tal como se establece en el Capítulo II, artículo 5 de la Ley 59 del 29 de diciembre de 1999.

La investigación por presunto enriquecimiento injustificado recae sobre los servidores y ex servidores públicos, que se encuentren en posesión de bienes, sea por sí o por interpuesta persona natural o jurídica, que sobrepasen los revelados en la Declaración Jurada de Estado Patrimonial o los que probadamente superen sus posibilidades económicas, y no pueda justificar su origen.

De acuerdo a lo establecido en el Artículo 6 de la Ley 59 del 29 de diciembre de 1999, para la determinación del enriquecimiento injustificado se tomará en cuenta lo siguiente:

- a) La situación patrimonial del investigado.
- b) La cuantía de los bienes objeto del enriquecimiento injustificado, en relación con sus ingresos y gastos ordinarios.
- c) La ejecución de actos que revelen falta de probidad en el ejercicio del cargo y que guarden relación causal con el enriquecimiento injustificado.
- d) Las ventajas económicas derivadas de la celebración o ejecución de contratos u otros actos de manejo, con entidades públicas.

La implementación del régimen de Declaraciones Juradas de Estado Patrimonial tiene como propósito prevenir y detectar un eventual enriquecimiento injustificado del servidor público y ex servidor público, por lo que constituye un instrumento preventivo de combate a la corrupción, al brindar un punto de partida para constatar que éstos no utilizan sus cargos para la obtención de beneficios económicos indebidos.

La Declaración Jurada de Estado Patrimonial permite fomentar la transparencia y la integridad en la función pública, pues con ella se pretende tener un punto de referencia para validar los datos económicos y financieros, declarados por el servidor público o ex-servidor público al inicio de sus funciones, en comparación con los fondos y bienes que se encuentren en su posesión,



posterior a su ingreso al servicio público, ya sea por sí o por interpuesta persona natural o jurídica, conforme a lo establecido en el Artículo 5 de la Ley 59 del 29 de diciembre de 1999.

La Contraloría General de la República a través de la DIAF, está facultada para verificar la veracidad de la información contenida en la Declaración Jurada de Estado Patrimonial, presentadas al inicio y al término de la gestión del servidor público.

#### 1.6. Base Legal

La base legal que sustenta las Auditorías Forenses son:

1. Constitución Política de la República de Panamá.
2. Ley 32 de 8 de noviembre de 1984, "Por la cual se adopta la Ley Orgánica de la Contraloría General de la República". Publicada en la Gaceta Oficial Núm.20188 de 20 de noviembre de 1984 y sus modificaciones.
3. Código Fiscal, Capítulo IV, relacionado a los Empleados y Agentes de Manejo en los Artículos 1088, 1089, 1090, 1091 y 1092.
4. Ley 59 de 29 de diciembre de 1999, "Que reglamenta el Artículo 299 de la Constitución Política y Dicta otras Disposiciones contra la Corrupción Administrativa". Publicada en la Gaceta Oficial Núm.23961 de 4 de enero de 2000.
5. Ley 67 de 14 de noviembre de 2008, "Que desarrolla la Jurisdicción de Cuentas y reforma la Ley 32 de 1984, Orgánica de la Contraloría General de la República". Publicada en la Gaceta Oficial Núm.26169 de 20 de noviembre de 2008.
6. Decreto Núm.214-DGA de 8 de octubre de 1999, "Por el cual se emiten las Normas de Control Interno Gubernamental para la República de Panamá". Publicado en la Gaceta Oficial Núm. 23946 de 14 de diciembre de 1999.
7. Decreto Número 072-15 Leg. de 12 de enero de 2015, por la cual se crea la Dirección de Investigaciones y Auditoría Forense (DIAF). Publicado en la Gaceta Oficial Núm.27698-A de 13 de enero de 2015.
8. Decreto Núm.139-DDRH de 13 de febrero de 2015, por la cual se crea la Subdirección en la Dirección Nacional de Investigaciones y Auditoría Forense. Publicado en la Gaceta Oficial Núm.27757 de 9 de abril de 2015.
9. Decreto Núm.467-2015-DMySC de 29 de octubre de 2015, por el cual se formaliza la estructura orgánica de la Dirección Nacional de Investigaciones y Auditoría Forense (DIAF) de la Contraloría General de la República. Publicado en la Gaceta Oficial Núm.27911-B de 19 de noviembre de 2015.
10. 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 (ISSAI, por sus siglas en inglés), emitidas por la Organización Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores (INTOSAI, por sus siglas en inglés). Publicado en la Gaceta Oficial No.28959-A de 11 de febrero de 2020.



## 1.7. Normas Aplicables

Para efectuar las auditorías Forenses, deben observarse las Normas emitidas por la República de Panamá, siendo estas las siguientes:

NAGPA	130	Código de Ética
NAGPA	140	Control de Calidad para la CGR
NAGPA	100	Principios Fundamentales de Auditoría del Sector Público

La NAGPA 100 en el título Tipos de Auditoría del sector público, señala lo siguiente:

21. 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 Ley.

De acuerdo a estos lineamientos, la auditoría forense ejecuta este tipo de trabajos para determinar el uso adecuado de los recursos públicos.

De igual forma la Norma NAGPA 100, señala en los principios generales lo siguiente:

### “Ética e independencia

33. Los auditores deben cumplir con los requisitos éticos relevantes y ser independientes

Los principios éticos deben estar presente en la conducta profesional del auditor y destacar que cada uno cumpla con ellos. Los auditores deben ser independientes, de modo que sus informes sean imparciales y vistos de esa manera por los usuarios previstos.

### Juicio profesional, diligencia debida y escepticismo

34. Los auditores deben mantener una conducta profesional apropiada mediante la aplicación del escepticismo profesional, juicio profesional y la diligencia debida durante toda la auditoría

El escepticismo profesional significa mantener la distancia profesional y una actitud de alerta y de cuestionamiento al evaluar la suficiencia e idoneidad de la evidencia obtenida durante toda la auditoría. También implica permanecer abierto y receptivo a todos los puntos de vista y argumentos. El juicio profesional implica la aplicación del conocimiento, habilidades y experiencias colectivas en el proceso de auditoría. Diligencia debida significa que el auditor debe planear y conducir las auditorías de manera diligente. Los auditores deben evitar cualquier conducta que pueda desacreditar su trabajo.

### Control de calidad

35. Los auditores deben realizar la auditoría de acuerdo con las normas profesionales sobre control de calidad

Las políticas y procedimientos sobre control de calidad deben cumplir con las normas profesionales, con el objetivo de garantizar que las auditorías se lleven a cabo consistentemente a



un alto nivel. Los procedimientos de control de calidad deben abarcar asuntos tales como la dirección, revisión y supervisión del proceso de auditoría y la necesidad de hacer consultas para tomar decisiones sobre asuntos difíciles o contenciosos.

Con el objetivo de cumplir con lo anterior, la Contraloría General de la República cuenta con su Manual de Control de Calidad, y los Manuales y Guías de Auditoría.

#### Gestión y habilidades del equipo de auditoría

36. Los auditores deben poseer las competencias profesionales a través de un desarrollo profesional continuo.

Las personas que conformen el equipo de auditoría deben poseer en conjunto el conocimiento, las habilidades y la experiencia necesarios para completar la auditoría con éxito. Esto incluye comprender y tener experiencia práctica en el tipo de auditoría que se va a realizar, estar familiarizado con las normas y la legislación aplicables, conocer las operaciones de la entidad, y tener la capacidad y experiencia necesarias para ejercer el juicio profesional. En todas las auditorías es común la necesidad de contratar personal calificado, ofrecer oportunidades de desarrollo y capacitación al personal, elaborar manuales y otras guías e instrucciones relacionadas con la conducción de las auditorías, y asignar suficientes recursos para la auditoría. Los auditores deben mantener su competencia profesional a través de un continuo desarrollo profesional.

Cuando sea relevante o necesario, el auditor puede utilizar el trabajo de auditores internos, de otros auditores o de expertos.

Las auditorías pueden requerir de técnicas, métodos o habilidades especializadas de disciplinas no disponibles. En tales casos, se puede hacer uso de expertos para obtener el conocimiento o llevar a cabo tareas específicas o para otros propósitos.”

De igual forma la NAGPA 100 en los principios relacionados con el proceso de auditoría señala lo siguiente:

#### “Planeación de una auditoría

41. Los auditores deben asegurarse que se cumpla con el mandato de la auditoría.

Las auditorías pueden ser requeridas por ley, solicitadas por los tres órganos del estado, iniciadas de oficio o por la ciudadanía. En todos los casos, el auditor, la dirección de la entidad auditada, los encargados de la gobernanza y otras partes, según sea el caso, deben coordinar la logística necesaria para el buen desarrollo de la auditoría.

42. Los auditores deben tener una comprensión clara de la naturaleza de la entidad/programa que se va a auditar

Esto incluye el conocimiento del ente o área a examinar y su naturaleza jurídica, Conocimiento de las principales actividades, operaciones, instalaciones, metas u objetivos a cumplir, Identificación de las principales políticas y prácticas contables, administrativas y de operación, determinación del grado de confiabilidad de la información financiera, administrativa y de operación, comprensión global del desarrollo, complejidad y grado de dependencia del sistema de información computarizado, así como la organización y responsabilidades de las unidades financieras, administrativas y de auditoría interna.



El conocimiento se puede obtener a partir de la interacción regular con la administración, con los encargados de la gobernanza y con otras partes interesadas. Esto puede significar el consultar a expertos y examinar documentos (incluyendo estudios previos y otras fuentes) para lograr una amplia comprensión del asunto que se va a auditar y de su contexto.

43. Los auditores deben conducir una evaluación de riesgos o un análisis del problema y revisar esto tanto como sea necesario para dar respuesta a los resultados de la auditoría. La naturaleza de los riesgos identificados variará de acuerdo con el objetivo de auditoría. El auditor debe considerar y evaluar el riesgo de diferentes tipos de deficiencias, desviaciones o representaciones erróneas que pudieran ocurrir en relación con la materia/asunto en cuestión. Se deben considerar tanto los riesgos generales como los específicos. Esto se puede lograr mediante procedimientos que sirvan para obtener una comprensión de la entidad o el programa y su entorno, incluyendo los controles internos pertinentes. El auditor debe evaluar la respuesta de la administración ante los riesgos identificados, incluyendo la implementación y diseño de los controles internos para enfrentarlos. En un análisis del problema, el auditor debe considerar los indicios reales de problemas o de desviaciones de lo que debería ser o esperarse. Este proceso incluye el examinar varios indicios del problema con el fin de definir los objetivos de la auditoría. La identificación de los riesgos y su impacto en la auditoría deben considerarse durante todo el proceso de la auditoría.

44. Los auditores deben identificar y evaluar los riesgos de fraude que sean relevantes para los objetivos de auditoría

Los auditores deben hacer averiguaciones y realizar procedimientos para identificar y responder a los riesgos de fraude que sean relevantes para los objetivos de la auditoría. Deben mantener una actitud de escepticismo profesional y estar alertas ante la posibilidad de fraude durante todo el proceso de auditoría.

45. Los auditores deben planear su trabajo para garantizar que la auditoría se conduzca de manera eficaz y eficiente

La planeación de una auditoría específica incluye aspectos estratégicos y operativos.

Estratégicamente, la planeación debe definir el alcance, los objetivos y el enfoque de la auditoría. Los objetivos se refieren a lo que la auditoría tiene previsto lograr. El alcance se relaciona con la materia y los criterios que los auditores utilizarán para evaluar e informar sobre el mismo, y está directamente relacionado con los objetivos. El enfoque describirá la naturaleza y alcance de los procedimientos que se usarán para reunir la evidencia de auditoría. La auditoría debe planearse para reducir el riesgo de auditoría hasta un nivel aceptablemente bajo.

Operacionalmente, la planeación implica establecer un cronograma para la auditoría y definir la naturaleza, tiempos y alcance de los procedimientos de auditoría. Durante la planeación, los auditores deben asignar a los miembros de su equipo de manera apropiada e identificar otros recursos que se pueden requerir, tal es el caso de expertos en la materia.

La planeación de auditoría debe ser sensible y reaccionar ante los cambios significativos en las circunstancias y condiciones. Es un proceso reiterativo que tiene lugar durante toda la auditoría. La información importante puede incluir el asunto, el alcance y los objetivos de la auditoría, el acceso a los datos, el informe que resultará de la auditoría, el proceso de auditoría, los





contactos, así como las funciones y responsabilidades de las diferentes partes relacionadas en el compromiso.

#### Realización de una auditoría

46. Los auditores deben realizar procedimientos de auditoría que proporcionen evidencia de auditoría suficiente y apropiada para sustentar el informe de auditoría, así mismo, el auditor debe respetar todos los requerimientos respecto a la confidencialidad, así como las disposiciones que en materia de práctica de prueba establecen la Constitución y la Ley.

Las decisiones del auditor en cuanto a la naturaleza, los tiempos de ejecución y el alcance de los procedimientos de auditoría tendrán un impacto en la evidencia que se obtendrá. La selección de procedimientos dependerá de la evaluación del riesgo o del análisis del problema.

La evidencia de auditoría consiste en cualquier información utilizada por el auditor para determinar si la materia/asunto en cuestión cumple con los criterios aplicables. La evidencia puede tomar diversas formas, tales como registros de operaciones en papel y en forma electrónica, comunicaciones por escrito y en forma electrónica con gente externa, observaciones hechas por el auditor y testimonios orales o escritos hechos por la entidad auditada. Los métodos para obtener la evidencia de auditoría pueden incluir la inspección, observación, indagación, confirmación, recálculo, repetición, procedimientos analíticos y/u otras técnicas de investigación. La evidencia debe ser tanto suficiente (en cantidad que los satisfaga en la prueba) para persuadir a una persona conocedora de que los resultados son razonables, como apropiada (en calidad) – es decir, relevante, válida y confiable. La evaluación del auditor sobre la evidencia debe ser objetiva, justa y equilibrada. Los resultados preliminares deben comunicarse y tratarse con la entidad auditada para confirmar su validez.

Asimismo, el auditor debe respetar todos los requerimientos respecto a la confidencialidad.

47. Los auditores deben evaluar la evidencia de auditoría y sacar conclusiones

Después de concluir los procedimientos de auditoría, el auditor revisará la documentación de la auditoría con el fin de determinar si el asunto ha sido auditado de manera suficiente y apropiada. Antes de sacar conclusiones, el auditor reconsiderará la evaluación inicial de riesgo y de materialidad a la luz de la evidencia recolectada, y determinará si es necesario realizar procedimientos adicionales.

El auditor deberá evaluar la evidencia de auditoría con el objetivo de obtener resultados/hallazgos. Al evaluar la evidencia de auditoría y la materialidad de los hallazgos, el auditor debe tomar en consideración tanto los factores cuantitativos como los cualitativos.

Con base en los resultados o hallazgos, el auditor debe ejercer su juicio profesional para llegar a una conclusión sobre el asunto o sobre la información de la materia, en caso de detectarse irregularidades que afecten patrimonio público, se deberá comunicar a la instancia respectiva para que proceda con la investigación.”

### 1.8. Etapas de la Auditoría Forense

Toda auditoría tiene cuatro etapas: planificación, ejecución, comunicación y seguimiento de los resultados presentados.



La planificación tiene por objetivo optimizar los recursos, al momento de la ejecución de la auditoría. Para tal efecto, el auditor debe precisar el objeto de su auditoría, identificar claramente los criterios con respecto a los cuales comparará las condiciones o hechos. Además, debe identificar aquellas evidencias relevantes para el conocimiento de los hechos o condiciones que serán comparados con los criterios y, una vez identificadas, debe determinar la manera de acceder a ellas.

En la planificación, el auditor también debe definir cuáles son los riesgos de error de control y los riesgos de detección y focalizar los procedimientos de auditoría en aquellas áreas o zonas donde pueda haber mayor riesgo de error.

La ejecución es llevar a cabo lo planificado para tareas de auditoría, que puede incluir la entrevista, la indagación y la visita en sitio.

Estos típicos procedimientos de auditoría permiten obtener evidencias o elementos de juicio, para comparar o contrastar lo que se encontró (condición o hechos) con lo que debería haberse observado o encontrado de haberse cumplido con los criterios, y en base a eso poder determinar si hay un desvío o un hallazgo.

Los desvíos o hallazgos se evalúan y se dan a conocer en el informe de auditoría, siempre y cuando sean relevantes o superen lo que el auditor definió como importante o materialidad. Eso es lo que habitualmente se hace en cualquier tipo de auditoría.

Los auditores deben seguir un procedimiento, un conjunto de pasos que es el método, o esquema de trabajo que ya está escrito, y se conoce como normas de auditoría.

#### 1.9. Inicio de la Investigación de Auditoría Forense

La Contraloría General de la República como organismo estatal independiente, cuya misión es fiscalizar, regular y controlar los movimientos de fondos y bienes públicos; además, de examinar, intervenir y fenecer las cuentas relativas a éstos, está facultada para ordenar investigaciones encaminadas a determinar si la gestión de manejo de fondos y demás bienes públicos, se ha realizado de manera correcta y de acuerdo a las normas establecidas y en caso necesario, presentar las denuncias pertinentes a las autoridades competentes.

Adicionalmente, por disposición del Artículo 96 de la Ley 67 del 20 de noviembre de 2008, es el ente competente para iniciar los procesos de enriquecimiento injustificado, de que trata la Ley 59 del 29 de diciembre de 1999, que reglamenta el Artículo 299 (ahora 304) de la Constitución Política y dicta otras disposiciones contra la Corrupción Administrativa.

Las investigaciones realizadas por la Contraloría General de la República, a través de la Dirección Nacional de Investigaciones y Auditoría Forense (DIAF), inician de oficio, por denuncia o a solicitud de las autoridades competentes, por lo que al instruirse una investigación, se deben practicar las diligencias tendientes a reunir los elementos de juicio que esclarezcan los hechos, pudiendo recibir testimonios, designar peritos, realizar inspecciones, solicitar información a las entidades públicas y privadas; además, de practicar cualesquiera pruebas instituidas por la Ley, conforme lo establece la Ley 32 de 1984, Orgánica de la Contraloría General.



Para dar inicio a las investigaciones, se debe elaborar una Resolución debidamente motivada, con fundamento en el literal f del Artículo 55 de la Ley 32 del 8 de noviembre de 1984.

La resolución que ordene la investigación podrá ser modificada, en caso que se requiera ampliar el periodo o el alcance de la misma.

Toda resolución en la que se haya incurrido una omisión, defecto o error material de escritura, numérico o de cita, tanto en su parte motiva o resolutive, es corregible en cualquier momento, mediante otra Resolución firmada por el Contralor General de la República.

En las investigaciones por enriquecimiento injustificado, la Dirección Nacional de Investigaciones y Auditoría Forense (DIAF) de la Contraloría General de la República, estará a cargo de estas investigaciones, las cuales se inician de oficio o denuncia.

La Contraloría General de la República, de oficio o ante denuncia, deberá iniciar el proceso de investigación, para determinar si los hechos denunciados constituyen efectivamente, enriquecimiento injustificado, conforme a lo dispuesto en los Artículos 7 y 8 de la Ley 59 del 29 de diciembre de 1999; y el Artículo 96 de la Ley 67 del 14 de noviembre de 2008.

De ser por denuncia, ésta se deberá acompañar de la prueba sumaria sobre la posesión de los bienes que se estiman sobrepasan los declarados, o los que probadamente superen las posibilidades económicas del denunciado.

La información difundida por los medios de comunicación social, en donde se vincule al investigado a posibles actos de corrupción, debe ser tomada en consideración para el inicio de oficio de una auditoría por posible enriquecimiento injustificado.

Cualquier persona puede denunciar un posible enriquecimiento injustificado ante la Contraloría General de la República, siempre que para tal fin acompañe la denuncia, con la prueba sumaria.

El Contralor General de la República remitirá a la Dirección Nacional de Asesoría Jurídica la denuncia acompañada de la prueba sumaria, a fin de que en conjunto con los auditores forenses de la Dirección Nacional de Investigaciones y Auditoría Forense (DIAF), examinen si los elementos aportados gozan de la eficacia, idoneidad y capacidad suficiente para demostrar que se está frente a la posible comisión del hecho denunciado.

De acompañarse la denuncia con la prueba sumaria, se procederá a la elaboración de una resolución debidamente motivada, para iniciar la auditoría, conforme a lo dispuesto en los Artículos 7 y 8 de la Ley 59 del 29 de diciembre de 1999 y el literal d del Artículo 55 de la Ley 32 del 8 de noviembre de 1984.

En el evento de que no se aporte la prueba sumaria, se elaborará una resolución ordenando el cierre y archivo de la denuncia presentada.



## CAPÍTULO II

### PLANIFICACIÓN DE LA AUDITORÍA FORENSE

Para los efectos de este capítulo se debe entender como "Planificación de la Auditoría Forense", el proceso que permite identificar previamente las técnicas y los procedimientos de auditoría que se aplicarán según las circunstancias, para lograr los objetivos de la auditoría y la naturaleza, alcance y oportunidad de las pruebas de auditoría.

De acuerdo con lo anterior, el enfoque de planificación puede ser dividido en dos etapas:

- Planificación Estratégica
- Planificación Operativa

Como resultado de la Planificación se preparan los programas de auditoría correspondientes.

El jefe de auditoría, ya sea de Enriquecimiento Injustificado o Perjuicio Económico, designará por escrito a los auditores encargados de efectuar la auditoría, precisando el profesional responsable de la supervisión.

La designación del equipo constará en una orden de trabajo que contendrá los siguientes elementos:

- a. Objetivo general de la auditoría
- b. Alcance de la auditoría.
- c. Presupuesto de recursos y tiempo.
- d. Instrucciones específicas.

Para lograr unificar los criterios presentamos el Anexo Núm.1 relacionado con el formato de la orden de trabajo que debe utilizarse en el proceso de auditoría forense.

La planificación es importante, cualquiera sea el tamaño del ente a auditar. Es prácticamente imposible obtener efectividad y eficiencia, sin una adecuada planificación. La planificación debe ser cuidadosa e integral, tener en cuenta alternativas para realizar las tareas y seleccionar los métodos más apropiados.

Para las auditorías de Enriquecimiento Injustificado se preparará un solo programa de planificación, el cual se presenta en el Anexo Núm.2. Para los casos de Perjuicio Económico la planificación se realiza en dos etapas la estratégica y la operativa.

#### 2.1. Planificación Estratégica

Constituye la primera etapa del proceso de planificación y tiene como objetivo establecer las guías fundamentales que dirigirán el trabajo de auditoría.



La Planificación de una auditoría representa el soporte sobre el cual estarán basadas todas las actividades requeridas para la ejecución del trabajo y para alcanzarlo en forma eficiente.

Es indispensable establecer una estrategia para desarrollar la auditoría. En esta etapa participarán obligatoriamente el supervisor y los auditores para obtener la información actualizada dirigida a validar el enfoque de la auditoría.

El supervisor y los auditores asignados a la auditoría deberán preparar un programa de planificación estratégica. Este programa deberá contener como mínimo el objetivo del programa, los procedimientos aplicados, el estimado del tiempo a utilizar, la fuente de información y la firma de los responsables.

En el Anexo Núm. 3 se presenta un formato de programa de planificación estratégica que puede ser utilizado como programa estándar para la realización de la planificación estratégica.

El propósito de la Planificación Estratégica es obtener información general de todos los aspectos importantes de la entidad, actividad, programa, proyecto o aspecto objeto de investigación. Esta información permitirá al auditor el conocimiento general que servirá de base para la Planificación Operativa.

La información obtenida durante la planificación estratégica debe ser organizada y ordenada, de manera que sea utilizable y de fácil comprensión, que sirva principalmente como instrumento de trabajo para planificar las siguientes fases de la auditoría y de futuras intervenciones que se programen.

Se deberán organizar y ordenar, los papeles y documentos recopilados de la siguiente forma:

- Aquellas que puedan ser utilizables en auditoría subsecuente como información básica de la institución, programa, actividad o proyectos, se debe separar como archivo permanente (manuales, procedimientos, leyes, decretos, etc.).
- Aquellos que son el producto de la auditoría o de la administración de la auditoría, se deben separar como papeles de trabajo (programas, entrevistas, análisis y documentos privados).
- Todos aquellos documentos que se recopilen durante la investigación se deben separar como parte de los documentos que sustentarán el Informe de Auditoría Forense.

Todo lo anterior, indica que en la Planificación Estratégica de la Auditoría Forense se llevará por separado, el archivo permanente, los papeles de trabajo y los documentos sustentadores del caso en estudio.

Los papeles de trabajo estarán referenciados a los programas de auditoría aplicados e incluirán los nombres, iniciales o firmas de los auditores que los prepararon y del supervisor que participó en esta fase.

Para iniciar el desarrollo de la fase de Planificación Estratégica se debe preparar un Programa de Auditoría que identifique los principales aspectos fundamentales que obligatoriamente se deben considerar, tales como:



### 2.1.1. Conocimiento del Ente o Área a Examinar

Las Auditorías Forenses pueden iniciarse de diferentes formas, para lo cual el auditor debe estar preparado de manera que el conocimiento general del área a examinar sea el punto de partida en cualquiera de las situaciones a saber:

- Solicitud de investigación por parte de la ciudadanía, del Despacho del Contralor o de las instituciones públicas, en donde se tiene solamente sospecha de irregularidades en el manejo de la cosa pública, para lo cual tendrá que obtener información sobre los antecedentes de la situación a investigar, conocer la entidad, programa, proyecto o actividad, los objetivos, políticas y metas, de manera que pueda obtener el conocimiento general de lo que está investigando.
- Cuando se solicita una investigación al contralor general, ya sea del Ministerio Público (Fiscalías), Fiscalía de Cuentas o de otras instancias, en donde se determina el hecho irregular o el mismo se encuentra plasmado en un Informe de Auditoría Interna, se deberá tener conocimiento claro de su contenido y las evidencias del hecho a investigar.
- Cuando se solicita una corrección, complementación o ampliación, por parte del Tribunal de Cuentas o del Ministerio Público, en este evento, se debe conocer el expediente relacionado con el caso.

En cada una de estas situaciones debemos, como primer paso, conocer el área a examinar de manera que tengamos clara la irregularidad denunciada para poder continuar la Planificación de la Auditoría Forense.

Entre los aspectos que deben considerarse para conocer las actividades investigadas se pueden citar las siguientes:

- Características de la actividad o servicios investigados.
- Método utilizado en la operación y el método establecido.
- Segregación de tareas y responsabilidades principales, delegaciones de autoridad.
- Personas vinculadas en el desarrollo de la actividad investigada.
- Monto involucrado en la actividad investigada.

### 2.1.2. Revisión de la Normativa

El auditor debe obtener las normas, reglas, directrices, manuales, etc., que regulan la actividad a investigar, de manera que se familiarice con su existencia y áreas de aplicación e inicie la documentación de la auditoría, puesto que es la clave para determinar incumplimientos, fallas y abusos en el manejo de los bienes y fondos públicos.



### 2.1.3. Visita a las Instalaciones

Es necesario conocer el esquema resumido de la estructura organizativa de la entidad, actividad, programa o proyecto, identificando los principales funcionarios, la ubicación física, números telefónicos, principales funciones y responsabilidades, el número de personal bajo su dirección, en resumen todos los aspectos importantes que ayuden a esclarecer la irregularidad y los sujetos que serán llamados a responder.

El auditor debe visitar las instalaciones en donde se ubiquen las principales unidades operativas y de apoyo, para observar su ubicación física, su funcionamiento e identificar las actividades que se llevan a cabo. La visita se efectuará con la guía de un funcionario de la institución.

En los casos en que la investigación se inicie a solicitud del Ministerio Público o del Órgano Judicial, se debe visitar primero estas instituciones, de manera que se conozca el expediente y luego visitar el lugar de los hechos.

El auditor debe resumir en un documento de visita (Anexo Núm.4), los comentarios, observaciones y otros asuntos relevantes obtenidos de la misma en las instalaciones.

### 2.1.4. Entrevistas

El Programa de Planificación Estratégica contemplará la ejecución de entrevistas a los funcionarios de la entidad auditada, entre los que se consideran prioritarias las entrevistas al auditor interno (cuando correspondan) y al superior jerárquico relacionado con la actividad evaluada.

El auditor debe prepararse previo a la entrevista, de manera que pueda obtener la información necesaria para aclarar y conocer el caso investigado. Deberá tener un listado de las preguntas que le formulará a los entrevistados.

La información obtenida en las entrevistas con los funcionarios de la entidad debe ser resumida en el formulario de entrevistas y archivada en los papeles de trabajo (Anexo Núm.5).

### 2.1.5. Determinación de Unidades Operativas

Como parte de la comprensión de la actividad de la entidad que se está auditando, debemos identificar las principales unidades operativas que tienen importancia para la auditoría y tomar las decisiones que sean necesarias respecto al alcance de nuestra auditoría en cada una de ellas.

Como base para la determinación de las unidades operativas se tiene que identificar lo siguiente:

- Divisiones importantes dentro de la entidad evaluada u otras operaciones.
- Establecimientos importantes en distintas áreas geográficas.
- Tipo de identificación de las unidades (funcional o por línea de producto).
- Importancia y relación de las operaciones de la central con las otras unidades.



- Efectos de los requerimientos legales y contractuales impuestos por contratos o relaciones con organismos internacionales.

No solo se trata de determinar las unidades operativas, hay que tomar decisiones que incluyan la identificación en términos generales de la naturaleza y alcance del trabajo que será realizado en cada unidad operativa principal. Estas decisiones constituyen la base para desarrollar un enfoque de auditoría objetivo. Entre los temas que se deben considerar para tomar decisiones sobre las principales unidades operativas se incluyen las siguientes:

- Información financiera y estructura operativa de la organización.
- Importancia relativa de cada unidad operativa.
- Riesgos inherentes de cada unidad operativa y la naturaleza y alcance del trabajo de auditoría para manejar las áreas de mayor riesgo.
- Ambiente de control de cada unidad operativa.
- Requerimientos especiales de los administradores con respecto al trabajo de auditoría.

#### 2.1.6. Memorando de Planificación Estratégica

Al concluir la Planificación Estratégica el equipo de auditoría, o sea, el supervisor, conjuntamente con el auditor emitirá un memorando para la validación del enfoque global de la auditoría, dirigido al jefe del Departamento de Auditoría respectivo, cuyas características y contenido son las siguientes:

- Aspectos generales que forman parte del Informe de Auditoría Forense, tales como:
  - ✓ Título de la investigación que recoge la parte de la irregularidad más importante y la institución.
  - ✓ Lugar en donde se dieron los hechos.
  - ✓ Documento que ordena la investigación.
  - ✓ Alcance de la auditoría, en donde se describe el periodo de la auditoría, el tipo de informe a que se refiere y las normas y procedimientos aplicados.
- Relación de los hechos obtenidos hasta ese momento como son:
  - ✓ Detalle de la denuncia o solicitud de investigación (origen de la investigación).
  - ✓ Detalle del Informe de Auditoría Interna (cuando corresponda).
  - ✓ Detalle de documentación relacionada con el caso que se ha obtenido hasta ese momento y una síntesis de los documentos autenticados.





- Un resumen de los resultados de las entrevistas y visitas al área investigada:
  - ✓ Resumen de las entrevistas realizadas.
  - ✓ Resumen de las visitas realizadas.
  - ✓ Puntos de interés.
  - ✓ Instrucciones para la siguiente fase.
  - ✓ Debe ser conciso para que permita su preparación y conocimiento oportuno, así como la posibilidad de obtener instrucciones adicionales del jefe de Departamento.

En la fase de Planificación Estratégica es donde se obtiene el conocimiento general o global del caso investigado, se puede obtener información documental; sin embargo, no es obligatorio obtenerla en esta fase, puesto que las mismas se pueden obtener en la fase de Planificación Operativa o en la ejecución de los procedimientos de auditorías, según sea el caso.

## 2.2. Planificación Operativa

El principal objetivo de la Planificación Operativa es la evaluación de la Estructura de Control Interno con la finalidad de detectar fallas, incumplimientos o simplemente carencia de controles internos.

En el caso de correcciones, complementaciones o ampliaciones no se debe realizar esta fase puesto que las mismas nacen de una Auditoría Especial previamente realizada. En estos casos, se prepara el Programa de Auditoría directamente, con los procedimientos necesarios para darle cumplimiento a lo solicitado.

Para iniciar el desarrollo de esta fase de Planificación Operativa, se utiliza como base un programa uniforme de auditoría que identifica los principales aspectos a ser considerados en su desarrollo. Estos programas pueden ser modificados, ampliados o limitados de acuerdo a las necesidades de información identificada en la ejecución del trabajo, situación que requiere la autorización del jefe del Departamento de Auditoría.

En el Anexo Núm.6 se presenta un formato de programa de planificación operativa que puede ser utilizado como programa estándar para la realización de la planificación operativa.

Al igual que los Programas de Auditoría para la Planificación Estratégica, en la Planificación Operativa los programas incluyen fases fundamentales que obligatoriamente deben ser considerados, como son:

### 2.2.1. Análisis del Memorando de la Planificación Estratégica

El análisis de la información general y la determinación de componentes es el punto de partida para la evaluación de la Estructura de Control Interno, ya que con esto se determina las áreas o actividades a evaluar y se tiene una idea general del ambiente de control, puesto que se ha



investigado al personal, se conocen en término general las leyes y normas regulatorias, así como también las actividades y los métodos de operación.

Después de haber obtenido el conocimiento general de la actividad, programa o proyecto se debe dividir la actividad investigada en partes manejables, denominadas componentes.

Normalmente un componente va a ser equivalente a un proceso que tiene relación directa con el hecho investigado. Por ejemplo, si se tiene que investigar un préstamo irregular podría haber un proceso de aprobación, de desembolso y de seguimiento y recuperación, entonces tendríamos tres (3) componentes en esta investigación.

Una vez identificados los componentes se establecen los objetivos específicos para cada componente, que guardan relación con el cumplimiento de las leyes, normas y procedimientos, que son las bases en las Auditorías Forenses.

En toda auditoría forense para determinar la corrección o incorrección en el manejo de bienes y fondos públicos, el objetivo específico principal es el de verificar el cumplimiento de las leyes, normas y reglamentaciones vigentes, con el propósito de identificar hechos irregulares. Una vez detectados éstos, se establecen objetivos específicos para identificar a las personas vinculadas al hecho irregular, con el propósito de determinar los sujetos que serán llamados a responder, y el último objetivo específico, será la cuantía del perjuicio económico que afecta el patrimonio público o en su defecto el modo de establecerlo.

Siguiendo el mismo ejemplo presentado sobre un préstamo irregular, tenemos tres componentes: aprobación, desembolsos, seguimiento y recuperación. Un objetivo específico para el componente de aprobación, sería determinar si el préstamo cumplió con los requisitos establecidos en los reglamentos de la institución, otros objetivos serían: establecer las personas vinculadas al hecho irregular, si existiese, y, otro, establecer el monto involucrado en el hecho irregular, si existiera. De la misma manera, se establecerán objetivos específicos para cada componente, lo que ayudará al final del proceso de planificación a evaluar si las pruebas establecidas satisfacen los objetivos específicos y estos el objetivo general.

#### 2.2.2. Instrucciones de la Planificación Estratégica

Durante la ejecución de la Planificación Estratégica se establecen instrucciones que deben cumplirse en la Planificación Operativa, a saber:

- Aclaración sobre aspectos pendientes.
- Análisis de documentación importante.
- Solicitud de información necesaria.
- Obtención de información solicitada.

Estos aspectos o instrucciones serán de obligatorio cumplimiento en esta fase, ya que complementa la información general, necesaria para las siguientes fases de la auditoría.



### 2.2.3. Evaluación del Control Interno

La Auditoría Forense para determinar la corrección o incorrección en el manejo de bienes y fondos públicos, permite recomendar las medidas correctivas para evitar la recurrencia de los hechos irregulares, es por esto que la Evaluación de la Estructura de Control Interno se debe centrar principalmente en el cumplimiento de las normas y leyes que regulan las actividades a investigar, sin olvidar la eficiencia y efectividad que debe garantizar todo control interno dentro de las instituciones.

La Evaluación de la Estructura de Control Interno debe contemplar los cinco (5) componentes de dichas estructuras, de manera que se evalúe el ambiente de control, la evaluación de los riesgos, la comunicación e información, las actividades de control y el monitoreo respectivo.

Durante la Evaluación de la Estructura de Control Interno, el auditor debe acumular información adicional sobre el funcionamiento de los controles internos existentes, lo cual le será útil al identificar las causas que provocaron los errores o irregularidades y para sustentar sus recomendaciones. Para el cumplimiento de esta fase el auditor debe tomar como referencia las Guías para Evaluación de Control Interno.

Al completar esta fase, el equipo de auditoría tendrá la información suficiente para formarse una opinión sobre la confiabilidad del Control Interno.

La finalidad de evaluar el Control Interno en la Auditoría Forense, es el de detectar en donde se incumplió o se ignoró o simplemente no existía un control que evitara la irregularidad, lo que debe evaluarse para recomendar los correctivos, pero únicamente en el área investigada.

Los procedimientos relacionados para la Evaluación de la Estructura de Control Interno que el auditor debe observar, entre otros, son los siguientes:

- Describir y verificar los principales procesos. Para el efecto se utilizarán ciclos de operaciones, documentación o actividad que reflejan el flujo de una operación relacionada con los procedimientos de autorización, registro y control.
- Para la descripción de los procedimientos es conveniente aplicar el Flujo de Diagramación o un Diagrama de Recorrido del mismo.
- Verificar si los diagramas elaborados obedecen realmente a su flujo.
- Evaluar los controles internos para determinar el alcance de las pruebas de auditoría.
- Diseñar las pruebas de auditoría.

Cabe agregar que el tiempo transcurrido de la irregularidad se debe considerar para efectuar la evaluación de los controles internos.

Una vez concluida la evaluación a la Estructura de Control Interno, el supervisor y el auditor, en conjunto, deben preparar un informe a fin de presentar los resultados a las autoridades de la entidad;



dicho documento debe ser redactado con un estilo positivo y debe contribuir al fortalecimiento de los controles evaluados.

#### 2.2.4. Matriz de Calificación de Riesgos

Esta matriz que es visible en el Anexo Núm.7 se emplea para calificar los riesgos de auditoría en cada uno de los componentes importantes del trabajo, con el propósito de que el auditor concentre sus esfuerzos en aquellas áreas de mayor riesgo y que se proporcione a los miembros del equipo de trabajo, la información necesaria para completar y ejecutar satisfactoriamente la auditoría.

La elaboración de este documento representa un paso importante en el proceso de ejecución de la auditoría al concluir la fase de Evaluación de la Estructura de Control Interno y constituye la base para la elaboración del Informe sobre la Evaluación de la Estructura de Control Interno y los programas por componentes a aplicar en la siguiente fase.

Este papel de trabajo consta de cinco columnas, cuyo contenido es el siguiente:

- Componente analizado.
- Riesgo de auditoría y su calificación.
- Control clave.
- Enfoque esperado.
- Instrucciones para la ejecución de la auditoría.

En la columna del componente analizado se debe identificar cada componente que se evaluará y sus respectivos objetivos específicos que serán al final, la base para estar seguro que las pruebas seleccionadas garantizarán el cumplimiento de los objetivos.

En la auditoría forense el riesgo y su calificación se refieren a las áreas que se deben investigar, el cumplimiento de las normas y procedimientos, con el objetivo de identificar irregularidades, las personas involucradas y los montos, de manera que se identifiquen los riesgos de fraudes presentes en la investigación.

El control clave se refiere al procedimiento, técnica o grupo de técnicas que brinda cierta seguridad y confianza a la auditoría, pero para efecto de la Auditoría Forense, las mismas serán sujetas a pruebas para determinar su cumplimiento, ya que la mayor parte de estos controles son para detectar errores y evitar irregularidades.

El enfoque esperado es hacia donde van las pruebas recabadas por el auditor, o sea, hacia pruebas de control o pruebas sustantivas, en este caso, se refiere a pruebas de control para investigar el cumplimiento de los requisitos o reglas establecidas o hacia pruebas de análisis y documentación de hechos irregulares, con el fin de determinar la irregularidad, los involucrados y la cuantía.

Las instrucciones para la ejecución de la Auditoría, son aquellas necesidades de documentos e información que se requieren para completar la auditoría o para realizar las pruebas.

Para calificar los riesgos se debe tener en cuenta que la auditoría está por iniciar y no exista ningún antecedente, como por ejemplo un informe de auditoría interna o denuncias específicas de la



administración de la entidad, en donde se tienen pruebas contundentes sobre el área en donde se cometió la irregularidad. Si no se aplica la calificación de riesgo, se debe sustentar en los papeles de trabajo.

#### 2.2.5. Programas de Auditoría por Componente

Después de haber cumplido cada uno de los pasos de la Planificación Operativa y completada la matriz de calificación de riesgo, se procede a preparar un programa de auditoría por componente, tal como se observa en el Anexo Núm.8, en donde se detalla lo siguiente:

- El Código del Proyecto.
- Nombre de la institución investigada.
- Componente analizado.
- Procedimientos específicos por componente.
- Iniciales del auditor responsable.
- Tiempo estimado para cada procedimiento.
- Fecha de realización del procedimiento.
- Firma del supervisor, auditor y jefe del Departamento de Auditoría.
- Fecha del Programa.

Es importante identificar las actividades que se encuentran relacionadas entre sí, a fin de que los Procedimientos de Auditoría sean considerados en su conjunto.

La Planificación de la Auditoría debe proporcionar los procedimientos necesarios y precisos para detectar la irregularidad, el monto y los involucrados.

Los programas de auditoría deben indicar: Los objetivos generales y específicos y los procedimientos de auditoría aplicables.

#### Procedimientos de auditoría

Los procedimientos detallados en los programas de auditoría consisten en el conjunto de técnicas de auditoría organizadas estratégicamente de tal forma que al aplicarlos el auditor pueda alcanzar cada objetivo propuesto, métodos básicos mediante los cuales el auditor obtiene evidencia para establecer la base de su opinión, denominadas técnicas de auditoría.

El auditor debe comprender estas técnicas y conocer cómo se pueden utilizar, su rango de aplicación y las limitaciones inherentes de las mismas. Una vez que el auditor conoce a fondo las operaciones de la entidad, está en condiciones de usar estas técnicas en el diseño de procedimientos específicos que le servirán para recopilar evidencia suficiente y competente.

De forma similar al diseñar los procedimientos, el auditor deberá centrarse en los objetivos de auditoría que se han de cumplir para cualquier rango o actividad, al hacer esto deberá tener en cuenta que un determinado procedimiento podrá llevar a la consecución de más de un objetivo y que con frecuencia, puede que sea necesario más de un procedimiento para alcanzar un objetivo determinado.



En consecuencia, es fundamental una evaluación de los objetivos de auditoría más importantes que se han de alcanzar para que el desarrollo del programa sea el adecuado.

Por ejemplo, si el auditor quiere cerciorarse (objetivo) de la existencia y propiedad de los bienes de la entidad, diseñará procedimientos tales como: arqueos de valores, observación y recuento de inventarios, inspección de documentos de propiedad, confirmación de custodia de inversiones etc.

Los procedimientos pueden tener mucha variedad, la cual depende de los objetivos y las estrategias del auditor, basados en el conocimiento de los riesgos, la cual es consecuencia de una adecuada evaluación y comprobación de los sistemas de administración y control interno. La redacción de los procedimientos debe ser clara y sencilla a tal punto que fácilmente pueda ser entendida por los auditores que van a ejecutarlos, de ello depende gran parte de la eficacia y eficiencia del programa

Debido a que los casos de fraude financiero son muchos y muy variados, se pueden incluir procedimientos para comprobar lo siguientes aspectos:

a. Alteración de registros:

- ✓ Ocultamiento de activos, pasivos, ingresos o gastos.
- ✓ Ocultamiento de un faltante de efectivo mediante la sobrevaloración del efectivo en bancos aprovechando los períodos de transferencias entre cuentas.
- ✓ Omisión de transacciones existentes. Pérdidas o ganancias ficticias.
- ✓ Sobre o subvaloración de cuentas.
- ✓ Sobre valoración de acciones en el mercado.

b. Apropiación indebida de efectivo:

- ✓ Alterar cheques en valores o beneficiarios.
- ✓ Omitir ingresos, ventas para retener el efectivo.
- ✓ Retener dinero de depósitos bancarios y presentar comprobantes falsos.
- ✓ Apropiación indebida de las recaudaciones de la empresa mediante el aplazamiento en el depósito y contabilización de las mismas.
- ✓ Retrasar depósitos.
- ✓ Vender con sobre precio para tomar la diferencia.

c. Apropiación indebida de efectivo de cuentas por cobrar:

- ✓ Efectuar créditos a familias, testaferros para declararlo incobrable.
- ✓ Efectuar cobranza y ocultarlo.
- ✓ Castigo financiero de préstamos vinculados a la alta gerencia.

d. Apropiación indebida de inventarios y bienes de uso:

- ✓ Sustracción de materiales suministros, e inventarios en bodega.
- ✓ Simular las entradas y salidas de bodega de inventarios.
- ✓ Faltantes de activos fijos y equipos.



- ✓ Adquirir ficticiamente activos fijos.
- ✓ Apropiación de activos fijos.
- ✓ Utilizar activos para beneficio personal.
- ✓ Cambiar activos de menor calidad y/o capacidad.
- ✓ Adquirir inventarios y activos innecesarios para obtener comisión.

e. Irregularidades en las contrataciones de bienes y servicios:

- ✓ Bienes u obras con sobreprecio.
- ✓ Cambio de bienes.
- ✓ Simulación de contratos.
- ✓ Pago de obras o servicios incompletos o no realizados.
- ✓ Reparaciones de activos ficticias o con sobrevaloración de repuestos.
- ✓ Omisión de procedimientos en las adquisiciones para favorecer a oferente.
- ✓ Colusión con oferentes para obtener comisión por asignación de contrato.

f. Obtener beneficios económicos ilegales, a través de cometer delitos informáticos.

Es importante señalar, que todas las instrucciones que el supervisor imparte a los auditores, se deben entregar por escrito en el documento preparado en el Anexo Núm.9 sobre “Control de Instrucciones”.

### 2.3. Papeles de Trabajo en La Planificación de Auditoría Forense

Los diferentes formularios y demás análisis tratados en este manual, deberán conservarse en un archivo llamado "Planificación de la Auditoría", el cual deberá identificarse abreviadamente como "PA".

Este archivo deberá prepararse por separado para cada entidad pública auditada y se usará para documentar el proceso de planificación a la medida de cada entidad. El tipo y volumen de información que se debe conservar en este archivo estará orientado por la aplicación de este manual y las circunstancias particulares de cada entidad.

El archivo de planificación debe prepararse en forma independiente del archivo permanente o archivo en el cual se conserva información de importancia continua y la cual servirá de apoyo al auditor, no solamente en la etapa de programación, sino también en las fases de ejecución, comunicación y seguimiento de las auditorías.

La información que debe ser documentada como parte del proceso de planificación, es muy variada y depende de lo que a nuestro criterio se considere necesario, para lograr ser efectivos y eficientes en la ejecución de los trabajos.

#### 2.3.1. Responsabilidades sobre la Preparación y Supervisión

La Norma NAGPA 140 sobre “Control de Calidad para la CGR” en su punto Núm.6 “Marco de referencia para un sistema de control de calidad para las CGR”, Elemento 5: Realización de auditorías y otros trabajos, señala:



“La CGR debe establecer políticas y procedimientos diseñados para proporcionar una garantía razonable que sus auditorías y otros trabajos son realizados en conformidad con las NAGPA y los correspondientes requisitos legales, reguladores y que emita informes apropiados a las circunstancias.

Estas políticas y procedimientos:

- (a) Asuntos relevantes que promuevan consistencia en la calidad del trabajo realizado;
- (b) Responsabilidades de supervisión; y
- (c) Responsabilidades de revisión”.

La CGR debe asegurarse que existen políticas y procedimientos y herramientas, como las metodologías para realizar los diferentes tipos de auditorías, incluyendo el trabajo externalizado. Este principio es consistente con el INTOSAI-P 20 – Principios de Transparencia y Rendición de Cuentas

En atención a lo anterior, la preparación de los documentos en el proceso de planificación es responsabilidad del supervisor de la auditoría, ya que en esta etapa se requiere la aplicación de criterio profesional suficientemente formado por la experiencia en estas categorías; sin embargo, es posible la participación de los auditores en esta etapa.

El supervisor, además de participar directamente en el análisis de riesgos y en la formulación de la estrategia de auditoría, deberá efectuar revisión de toda la documentación para cerciorarse que cumple con la relación: Objetivos de la auditoría vs estrategia para lograrlos. El Jefe del Departamento deberá diligenciar el cuestionario sobre el control de la calidad del proceso de planificación.

Del cumplimiento de sus responsabilidades dejará constancia colocando su inicial y la fecha en la cual hizo su última gestión sobre una sección o el archivo en conjunto, en la parte anterior de cada sección y en la carátula del archivo.

### 2.3.2. Contenido

El archivo de planificación de la auditoría debería incluir como mínimo lo siguiente:

- La resolución de autorización de la auditoría
- La orden de trabajo
- Nota de presentación
- El programa de Planificación Estratégica
- Información básica recogida y los respectivos documentos de recolección de información básica.
- El memorando de planificación estratégica de la auditoría
- Matriz del resultado de calificación de riesgo por componente o unidad operativa.





- Análisis de los Sistemas y subsistemas evaluados, con sus respectivos cuestionarios, flujogramas y pruebas de recorrido.
- Análisis detallados de la preparación de los presupuestos de tiempo y la distribución por auditores de los programas de auditoría para cada componente o unidad operativa de la entidad y cronogramas de trabajo, incluyendo evidencia sobre la logística de viajes.
- Correspondencia y memorandos sobre comunicaciones con funcionarios de la entidad para la planificación.
- Copia de los programas de auditoría preparados para cada componente u operación.

Si bien, la forma y cantidad de información y documentación varía, dependiendo de la naturaleza, complejidad y tipo de auditoría, en las páginas siguientes se ilustran las distintas secciones que conforman el archivo de Planificación de la Auditoría.

### 2.3.3. Papeles de Trabajo del Archivo de Planificación de la Auditoría Forense

El archivo de planificación de la auditoría deberá estructurarse de la siguiente manera:

- Carátula.
- Índice general.
- Programa de Planificación Estratégica.
- Memorando de Planificación Estratégica.
- Programa de Planificación Operativa.
- Matriz de Evaluación de Riesgos.
- Cambios o modificaciones en la Planificación.
- Preparación de Presupuestos de tiempo y logística administrativa del trabajo.
- Comunicaciones sobre la planificación.
- Copia de los Programas detallados de auditoría.



## CAPÍTULO III

### EJECUCIÓN DE LA AUDITORÍA FORENSE

En esta etapa damos inicio a los programas de auditoría forense planificados en la etapa anterior; la Auditoría Forense es diferente a las otras auditorías que tienen un proceso general a seguir, aquí a medida que se va desarrollando la investigación y obteniendo las evidencias, puede variar su curso pero no los objetivos, debido a que los programas de Auditoría Forense deben ser flexibles.

Cuando los auditores requieren obtener evidencias sobre los hechos de la auditoría que permitan, posteriormente, comparar con el Deber ser (criterio) para identificar desvíos o hallazgos, ejecutan los llamados procedimientos de auditoría.

Los procedimientos de auditoría son las tareas definidas por el auditor, con el objetivo de obtener evidencias, que, a su vez, se entienden como todo elemento que obtiene un auditor, de distintas fuentes y formas que le permiten corroborar o no el hecho a la luz del criterio.

De acuerdo a la Norma NAGPA 100, 46 “Los auditores deben realizar procedimientos de auditoría que proporcionen evidencia de auditoría suficiente y apropiada para sustentar el informe de auditoría.”

La evidencia se obtiene aplicando los procedimientos de auditoría, que contienen Técnicas y Herramientas de Auditoría. Estas técnicas permiten al auditor obtener la evidencia y buscar que la misma cumpla con las tres cualidades fundamentales: suficiencia, competencia y relevancia.

#### 3.1. Ejecución de Técnicas de Auditoría Forense

El conocimiento y experiencia de los auditores forenses, a través de la aplicación de técnicas de auditoría, permiten el desarrollo de destrezas para definir indicadores de fraudes.

Las técnicas de auditoría no son nuevas, han sido ampliamente divulgadas y aplicadas por los auditores en el ejercicio de los diversos tipos de auditoría y tienen plena aplicación en la auditoría forense.

La selección y aplicación de las técnicas más apropiadas para cada caso, dependen del criterio del auditor y con seguridad serán escogidas las que permitan recopilar las evidencias con valor probatorio, es decir la evidencia suficiente, competente y pertinente.

En síntesis, las técnicas de auditoría son herramientas prácticas de investigación, estudio y evaluación, que utiliza el auditor forense para obtener la evidencia que fundamente de manera adecuada los resultados de su trabajo.

Las técnicas de auditoría forense se ejecutan por medio de procedimientos, que son el conjunto de instrucciones para la investigación, que se aplican en forma sistemática y lógica para que se logren los resultados; son tareas concretas que se dan al auditor, para que obtenga la información y evidencia que sustente la investigación.



Entre las técnicas de investigación aplicables en la auditoría forense tenemos las siguientes:

a) Técnicas de verificación ocular:

Observación.  
Revisión selectiva.  
Comparación.  
Rastreo.

b) Técnica de verificación verbal:

Indagación.

c) Técnicas de verificación escrita:

Análisis.  
Conciliación.  
Confirmación.

d) Técnicas de verificación documental:

Comprobación.  
Documentación.

e) Técnicas de verificación física:

Inspección.

f) Técnicas de auditoría asistidas por computador:

Relacionadas con equipos, herramientas y programas de computación, internet, sistemas de comunicación electrónica, entre otros elementos, que permiten realizar análisis de datos, comportamiento de variables, comprobaciones, conciliaciones, envío y recepción de información y otras actividades.

El auditor debe preparar la documentación de auditoría que sea suficiente para permitirle a un auditor experimentado, sin previo conocimiento de la misma, entender la naturaleza, tiempos y alcance de los procedimientos de auditoría realizados para:

- cumplir con las normas relevantes y los requisitos legales y regulatorios aplicables,
- los resultados de dichos procedimientos y la evidencia de auditoría obtenida,
- así como los aspectos significativos que surjan durante la misma,
- las conclusiones a las que se llegue a este respecto y
- los juicios profesionales relevantes que se hagan para llegar a tales conclusiones.



La documentación deberá prepararse en el momento apropiado.

Muchos objetivos se pueden enmarcar en un objetivo general, que se puede dividir en otros más precisos.

Deben estar relacionados temáticamente, ser complementarios, y ser exhaustivos de manera conjunta al abordar el objetivo general.

Todos los objetivos deben estar claramente definidos.

La formulación de objetivos, es un proceso en el que se especifican y definen de manera reiterada, teniendo en cuenta la información relevante sobre el tema, así como su viabilidad.

Los criterios son las referencias utilizadas para evaluar el objetivo.

Los auditores deben gestionar activamente el riesgo de auditoría, que es el riesgo de obtener conclusiones incorrectas o incompletas, brindando información desequilibrada o sin dar valor añadido a los destinatarios.

El riesgo de que una auditoría no añada valor varía desde no ser capaz de proporcionar nueva información o perspectivas, hasta descuidar factores importantes y, como consecuencia, no ser capaz de proporcionar a los destinatarios del informe de auditoría, el conocimiento o recomendaciones útiles que puedan hacer una contribución real para mejorar la gestión.

Algunos aspectos importantes del riesgo consisten en no poseer la competencia para llevar a cabo análisis suficientemente amplios o profundos, carecer de acceso a información de calidad, obtener información incorrecta (por ejemplo, debido a un fraude o a prácticas irregulares), no ser capaz de poner todas las observaciones en perspectiva y no recopilar o no abordar los argumentos más relevantes.

#### Juicio y escepticismo profesional

Los auditores deben ejercer el escepticismo profesional, ser críticos, receptivos y estar dispuestos a innovar.

Es esencial que los auditores ejerzan el escepticismo profesional, sean críticos, manteniendo una distancia objetiva con la información proporcionada. Se espera que los auditores realicen evaluaciones racionales y eviten juicios subjetivos propios y ajenos.

En la ejecución del trabajo y en cumplimiento al programa preparado en la planificación de la auditoría, se realizan procedimientos de auditoría con la finalidad principal de obtener evidencias para determinar lo siguiente:

##### 3.1.1. Detectar el Hecho Irregular

En base a la Evaluación de la Estructura de Control Interno el auditor aplicará procedimientos de auditoría para determinar el cumplimiento de las normas, leyes y reglamentos (criterio) que será la



base para determinar un hecho irregular, o sea, para señalar una irregularidad, debemos determinar la norma, ley o reglamento que se incumple, de manera que se pueda sustentar tal aseveración.

Cuando se aplican procedimientos para determinar el cumplimiento de normas, leyes o reglamentos, se debe tener en cuenta lo siguiente:

- Cómo se debe realizar la actividad investigada.
- Cómo se realizó la actividad en el momento de la irregularidad.
- Cómo se realiza en la actualidad.

La primera es con el ánimo de compararla con la forma como se realizó en el momento de la irregularidad y así determinar el hecho irregular y la tercera es con la intención de investigar si se han hecho los correctivos y si los mismos cumplen con requerimientos de seguridad y control.

Hay que tener en cuenta que deben cumplirse con las normas, procedimientos y reglamentaciones de cada ente, pero adicionalmente se debe cumplir con la Constitución Política y las leyes generales que abarcan a todas las instituciones públicas, tales como: Código Fiscal, Código Administrativo, disposiciones legales de la Contraloría General de la República, Decretos de Gabinete, etc.

Igual como se establecen los hallazgos en la Auditoría Financiera, el auditor debe establecer la condición, el criterio, la causa y el efecto que han resultado en la investigación, para luego llegar a conclusiones concretas y recomendar las medidas correctivas de control.

El auditor forense tiene desarrollado un mayor escepticismo al momento de identificar un indicio, un error, un fraude o una irregularidad. A lo que apunta es a probar si hay elementos que apuntalen esa conclusión. Puede llegar a la conclusión de que no hay tal hecho y plasmar eso en el informe, que dirá que no hay indicio para sostener la posible existencia de un hecho irregular.

### 3.1.2. Establecer el Monto o Cuantía Involucrada

El monto involucrado lo representa el efecto de no haberse cumplido las disposiciones y reglamentaciones establecidas lo cual debe estar claramente identificado y documentado mediante evidencia suficiente, competente y pertinente, a través de técnicas de auditoría.

Hay que tener claro que para señalar un monto en los Informes de Auditoría Forense, se debe tener la certeza de que se realizaron todas las pruebas necesarias para llegar a ese monto; y que se encuentren las evidencias correspondientes.

En aquellos casos en que el auditor no pueda obtener evidencias suficientes, competentes y pertinentes, sobre los efectos de una irregularidad deberá solicitar declaraciones a las personas relacionadas o certificaciones sobre tales limitaciones.

El auditor tiene la responsabilidad de determinar el monto irregular que le corresponde a cada persona relacionada con el hecho, para lo cual tomará como base la responsabilidad de los relacionados en el manejo de dicho monto.



En toda investigación se deberá determinar si la institución cuenta con pólizas de responsabilidad o fianzas de manejo que resarzan las pérdidas, de manera que se establezca correctamente el monto del perjuicio económico que afectó a la entidad.

En el caso de las instituciones financieras, antes de elaborar un informe, se debe determinar claramente si el perjuicio económico es por causa de irregularidades en el otorgamiento, desembolso o seguimiento de los préstamos o a morosidad en el pago de las cuotas pactadas, dado que en este último caso se debe tramitar a través de la jurisdicción coactiva o en la vía ordinaria.

### 3.1.3. Identificar las Personas Relacionadas

Es necesario identificar a las personas responsables del incumplimiento de las normas y disposiciones establecidas para lo cual el auditor deberá recabar información sobre las líneas de autoridad y responsabilidad establecidas en la entidad.

Cuando el auditor señala en su informe que las personas relacionadas actuaron en calidad de servidores públicos, se debe sustentar tal aseveración mediante los decretos de nombramiento, toma de posesión, traslados, suspensión, destitución o separación del cargo, según sea la circunstancia del caso investigado.

El auditor y supervisor serán responsables de que los documentos obtenidos y que servirán de evidencias para sustentar las aseveraciones sobre las irregularidades, deben estar debidamente autenticados por las autoridades correspondientes.

## 3.2. Hallazgos de Auditoría

El término hallazgo se refiere a debilidades en el control interno detectadas por el auditor. Por lo tanto, abarca los hechos y otras informaciones obtenidas que merecen ser comunicados a los funcionarios de la entidad auditada y a otras personas interesadas.

Los hallazgos en la auditoría, se definen como asuntos que llaman la atención del auditor y que en su opinión, deben comunicarse a la entidad, ya que representan deficiencias importantes que podrían afectar en forma negativa, su capacidad para registrar, procesar, resumir y reportar información confiable y consistente, en relación con las aseveraciones efectuadas por la administración.

Desarrollar en forma completa todos los elementos del hallazgo en una auditoría, no siempre podría ser posible. Por lo tanto, el auditor debe utilizar su buen juicio y criterio profesional para decidir cómo informar determinada debilidad importante identificada en el control interno. La extensión mínima de cada hallazgo de auditoría dependerá de cómo éste debe ser informado, aunque por lo menos, el auditor debe identificar los siguientes elementos:

**Condición:** Se refiere a la situación actual encontrada por el auditor al examinar un área, actividad, función u operación, entendida como “lo que es”.

**Criterio:** Comprende la concepción de “lo que debe ser”, con lo cual el auditor mide la condición del hecho o situación.



**Causa:** Es la razón básica (o las razones) por lo cual ocurrió la condición, o también el motivo del incumplimiento del criterio de la norma. Su identificación requiere de la habilidad y el buen juicio del auditor, y es indispensable para el desarrollo de una recomendación constructiva que prevenga la recurrencia de la condición.

**Efecto:** Es el resultado adverso o potencial de la condición encontrada, generalmente representa la pérdida en términos monetarios originados por el incumplimiento para el logro de la meta, fines y objetivos institucionales.

El hallazgo es un hecho suficientemente importante que se debe resaltar y comunicar dentro del proceso de auditoría. Es un hecho que surge de comparar lo que se encontró con lo que se esperaba encontrar, según los criterios.

Entonces, primero se debe evaluar lo que se encontró y comparar con lo que se debería haber encontrado. Si hay diferencias quiere decir que hay posibilidades de que exista un hallazgo. Si lo que se encuentra es aquello que debía ser, no hay hallazgo, no se incluye en el informe.

Cuando se trata de identificar niveles de autoridad y responsabilidad, es decir, quién lo hizo o qué responsabilidad tenía la persona, no se busca definir quién fue el culpable sino tener en claro quien realizó la acción o como ello repercutió en el hecho; hasta ese momento no se está afirmando que hay un hallazgo y un indicio, se está informando que hay un desvío de fondos. Por otro lado, se pueden definir otros aspectos como: quién generó ese desvío, quién tuvo que haberse dado cuenta, quién tuvo que haberlo reportado, quién tuvo que pedir el documento y no lo hizo, quién pagó sin que autorice el encargado de pago, etc..

Identificar el funcionario responsable, el supervisor que revisó pero no se percató, es simplemente un paso para entender mejor el hallazgo y no considerarlo como un hecho irregular.

Un desvío puede ocurrir porque el procedimiento tuvo que haber pasado por el supervisor pero no fue así, por lo cual, éste no pudo darse cuenta del hecho, pero el funcionario igual hizo un pago, aún sin tener la aprobación de su supervisor. Bajo estas circunstancias, el auditor debe identificar la causa; pudo haber sido un procedimiento mal hecho intencionalmente o porque existe un vacío en el diseño de los sistemas internos de control.

Observemos un caso de “sobre facturación” para identificar en él, algunos conceptos. Siempre es importante tener en claro el criterio para determinar el hallazgo. La afirmación de que “existió una sobrefacturación” podría indicar que por algún motivo había un monto que un proveedor facturó a una entidad, por una cantidad que no debió facturar.

Para esto se debe recurrir a evidencias que ayuden a determinar cuánto debía haberse facturado. Esto, podría verificarse por medio de un documento de presentación de oferta y de las especificaciones técnicas que se tienen que cumplir.

Supongamos que en un contrato se pactó que el proveedor construiría un número de casas a un costo unitario determinado, especificándose las características técnicas, por lo cual cada una tiene un costo acordado de 35 mil balboas. Los deberes surgidos para cada una de las partes como consecuencia del contrato, constituyen el Deber ser o sea el Criterio. Usualmente, con posterioridad a la firma del contrato, en el plazo establecido para el cumplimiento de la prestación, se verifica la obra, la



existencia física de la casa, se cuantifica el valor con la presencia de un perito, que posee la pericia técnica para verificar las características técnicas de una casa.

Supongamos que el perito establece que la casa existe, está terminada, pero su valor es de 25 mil balboas, basándose en algunos aspectos técnicos, materiales, el terreno, la calidad del material utilizado (que no es aquel que fue acordado en el contrato), esto constituiría la Condición (lo que es el objeto auditado). Al comparar el Deber ser con la condición encontrada, surge una diferencia o desvío que sería un hallazgo.

El auditor observa que en el contrato se pactó el trabajo con ciertas características por 35 mil balboas, corrobora que se facturó ese monto y que se pagó al proveedor con un cheque.

De este modo lo que se espera es encontrar aquello que constituye el producto del deber de una de las partes del contrato (el proveedor): una casa de la calidad establecida en las especificaciones y del costo acordado en el contrato firmado entre las partes.

Haciendo las comparaciones se descubre un desvío, el incumplimiento de un deber que surge de una norma o regla establecida, en el caso del ejemplo, de un contrato que, por imperio de la ley, debe ser cumplido. Ese desvío o incumplimiento constituye un hallazgo y usualmente los hallazgos son los que se reportan en los informes de auditoría.

Si se diera este caso, se debe pasar por el filtro más importante, la definición de si se cuenta o no con suficiente evidencia de auditoría para demostrar ante un tercero que hubo un desvío. Si se llega a la conclusión de que la evidencia no reúne alguno de los tres requisitos: no es suficiente, competente ni relevante, no puede incluirse en el informe, pues el auditor no tendría forma de sostener su conclusión.

De hacerlo se correría el riesgo profesional de afirmar un hallazgo que no tiene sustento, porque el auditor no tendría forma de demostrar en forma objetiva y fáctica que el hecho o el desvío ocurrió, en la forma en que se menciona en el informe.

A veces los auditores caen en el error de asumir que algo es obvio, que hay un faltante, aun sin tener un elemento contundente. Por ello se sugiere no incluir en el informe algo que no pueda sustentarse con la evidencia con que se cuenta en los papeles de trabajo.

Se debe utilizar para el desarrollo de los hallazgos el formato considerado en el Anexo Núm.10

### 3.3. Hechos, Evidencias e Indicios

En esta parte nos vamos a referir a las evidencias, los hechos y los indicios, que son los insumos fundamentales con los cuales trabaja un auditor forense. Al igual que cualquier auditor que realiza auditorías de otra naturaleza.

Es muy importante que tengamos en cuenta estos conceptos, que en realidad son los elementos básicos con los cuales trabaja un auditor forense. Con los hechos, indicios y evidencias se inicia el análisis para verificar si hay méritos para iniciar una auditoría forense.





Son también las evidencias las que un auditor forense colecta en el curso de la auditoría, a los efectos de esclarecer los hechos con el fin de confirmar o descartar las hipótesis generadas por los indicios.

### 3.3.1. ¿Qué es un Hecho?

Hecho es algo que ha ocurrido, es un acontecimiento del presente o del pasado que es susceptible de ocupar un lugar en el tiempo y en el espacio, y que puede ser comprobado a través de evidencias.

El hecho y la evidencia se encuentran sumamente ligados. La auditoría por naturaleza implica un control ex post, se ocupa del pasado. Como los hechos ya ocurrieron, ya “pasaron”, no existen hoy, entonces solo podemos acceder a conocerlos a través de las evidencias, que se puede acceder en el presente y que permiten conocer lo que ocurrió en el pasado.

### 3.3.2. ¿Qué son las evidencias?

Las evidencias son elementos objetivos a través de los cuales podemos conocer porciones de hechos que ocurrieron en el pasado. Las evidencias sirven para “demostrar” hechos.

Entre los tipos de evidencias se encuentran las evidencias físicas, los documentos, los testimonios, los informes y las pericias.

Entre los documentos se encuentran aquellos que son escritos (instrumentos), así como otros que también registran información de manera fiable y que tienen un autor conocido o conocible.

Todos los mencionados son medios a través de los cuales podemos saber acerca de los hechos ocurridos en el pasado.

Las evidencias son fundamentales para un auditor porque éste siempre está verificando hechos que ocurrieron en el pasado. Entonces es muy importante tener en claro la diferencia entre lo que es un hecho y lo que es una evidencia.

### 3.3.3. ¿Qué son los Indicios?

El indicio es un hecho que surge de una evidencia directa que indica la posible realización de otro hecho, que no se demuestra con evidencia directa.

Un poco de barro en el piso, con la forma de la suela de un zapato deportivo de una marca determinada es un indicio de que una persona estuvo en el lugar.

La existencia de barro en el piso, con forma de suela de zapato es un hecho. Es decir, es un hecho que en el piso hay barro con forma de suela de un calzado deportivo de una marca determinada. A ese tipo de hechos, se suele denominar “huella”. Entre sus acepciones, la “huella” es sinónimo de “pista” y de “indicio”.



Si se tratara de un hecho que nos interesara, podríamos continuar buscando nuevas evidencias, a los efectos de conocer otros hechos que permitan esclarecer aquello que se pretende confirmar o descartar.

Entonces, un hecho puede indicar la posibilidad, la probabilidad o la certeza de que otro ha ocurrido. El hecho que lo indica se denomina “indicio” y el indicio se diferencia del hecho indicado o de la hipótesis en que el indicio es demostrado a través de una evidencia directa, en tanto que el hecho indicado o la hipótesis surge del indicio, como posible, probable o cierto, de la interpretación del hecho conocido sumado a las reglas de la experiencia.

Todo el tiempo, las personas adquieren conocimiento de hechos, a través de indicios. Por ejemplo, las conclusiones con respecto a la intención o ánimo de las personas (conciencia y voluntad) de realizar algo contrario a una ley, se infiere de hechos que son indicadores de su ánimo. Ejemplo: La persona sabía que aprobar un crédito en las circunstancias en que lo hizo, ponía en excesivo riesgo a la empresa, ya que existen actas que demuestran que, en diez ocasiones anteriores, el mismo se había opuesto al otorgamiento de créditos, en similares condiciones, argumentando el inaceptable riesgo de hacerlo.

En el caso del ejemplo anterior, podemos concluir que la persona tenía conocimiento de que el crédito que aprobó puso en un riesgo inadmisibles a su empresa, no porque haya un testigo que nos relate lo que pensó al momento de aprobar el crédito, sino porque tenemos evidencias (actas e informes) que nos permitieron saber que, en otras ocasiones, ante circunstancias similares, la persona manifestó conocer los riesgos y que los mismos resultaban inadmisibles.

Ello nos permite concluir, con base en esos hechos conocidos sumados a las reglas de la experiencia que, al momento de aprobar este crédito, tenía conciencia del riesgo a que expuso a la empresa.

#### 3.3.4. Hechos Humanos

Vamos a hablar ahora de una clasificación de los hechos en hechos no-humanos y en hechos humanos (conductas).

En principio, a la auditoría le interesan los hechos humanos.

¿Por qué decimos que le interesan los hechos humanos a la auditoría? Sabemos que la auditoría busca evidencias para conocer hechos ocurridos en el pasado.

Ahora bien, los hechos ocurridos en el pasado son infinitos. Por ende, los hechos que interesan al auditor forense se encuentran definidos y limitados por los “criterios”.

En el marco de una auditoría el criterio es la norma.

La norma es la regla que regula las conductas humanas y establece aquello que las personas deben hacer, pueden hacer o deben abstenerse de hacer.

El auditor busca evidencia para reconstruir hechos y verificar si se cumplieron o no con las normas.



En el caso de los auditores financieros, los mismos buscan verificar si los registros contables han sido asentados conforme a lo que corresponde.

Ahora bien, la contabilidad no aparece por generación espontánea, sino que es elaborada por alguien. Entonces, lo que estarán analizando los auditores contables es si ese alguien o las personas que realizaron la contabilidad han adecuado sus conductas a las normas técnicas en la materia, para realizar ese producto que es la contabilidad.

El registro contable será una evidencia para tomar conocimientos de hechos que son indiciarios de lo que han hecho o no han hecho una o más personas con respecto a las normas que rigen sus conductas para registrar hechos que son susceptibles de ser aceptados en un registro contable y reflejar razonablemente una realidad patrimonial y/o financiera, de una entidad.

En caso de que un auditor financiero, opina que la contabilidad no refleja razonablemente el estado patrimonial de la entidad, está afirmando, en forma indirecta, que una o más personas han incumplido normas técnicas de contabilidad.

El auditor verifica, de manera directa o indirecta, si una o más personas con su conducta se han adecuado o no a lo que dispone la norma.

En el caso de la auditoría forense, los criterios cuya realización verifica, son las normas jurídicas. Es decir, aquellas que regulan las conductas humanas en interferencia intersubjetiva.

Por ende, los hechos relevantes para la auditoría forense, son las conductas humanas. Aquellos que pretende reconstruir, por medio de las evidencias, que le permitan conocer si una o más personas han adecuado sus conductas, a los deberes y facultades que les han sido establecidas, por determinadas normas jurídicas.

El auditor forense verifica si una o más personas cometieron o no una irregularidad. Es decir, si violaron o no sus deberes de conducta.

El auditor forense va directamente a contrastar o a buscar la conducta de las personas en forma directa para verificar quien o quienes han sido los que han violado una norma con su conducta. Esto es muy importante porque muchas veces el auditor financiero o el auditor de gestión detectan hechos que son indiciarios de que una o más personas han violado normas, pero eventualmente su informe concluye en ese estadio. La contabilidad puede no reflejar razonablemente la realidad económica o patrimonial de la entidad, porque el documento que justifica la adquisición de algún bien no está anotado en el Registro Público, no refleja la verdad. Eso indica que las personas pudieron violar normas.

Pero la finalidad de la auditoría financiera no es verificar quien o quienes han violado las normas, sino concluir si la contabilidad refleja o no razonablemente la realidad patrimonial de una entidad y hacer sugerencias de lo que debe ser ajustado. La auditoría forense es el eslabón siguiente, a partir de esa información busca verificar quien o quienes de las personas participaron para que la contabilidad haya sido hecha de esa manera violando alguna norma, ya sea propia de su función o de rango penal, y en ese caso se ha cometido una irregularidad administrativa o una afectación penal. Por eso es importante tener en claro estos conceptos de hechos, evidencia e indicios.



### 3.3.5. Indicios y Evidencias, Fuertes y Débiles

El indicio, tal como se ha señalado, es un hecho que surge de una evidencia directa, que indica la existencia de otro hecho que no ha surgido de evidencia directa. Esta indicación puede ser en grado de posible, de probable y hasta de casi cierto, dependiendo de la fortaleza del indicio.

Cuanto mayor cantidad de indicios apunten en una dirección fáctica, mayor probabilidad tenemos de que sea cierto el hecho apuntado por los indicios, es decir, de que haya ocurrido en realidad.

Nuestra evidencia puede ser fuerte o débil dependiendo de varias circunstancias, al igual que los indicios pueden ser fuertes o débiles. ¿De qué depende que los indicios sean fuertes o débiles? De la mayor o menor cantidad de hipótesis que puedan surgir o generarse como consecuencia del mismo.

Un hecho es un indicio débil con respecto a una hipótesis, cuando del mismo hecho indiciario pueden surgir numerosas hipótesis distintas, sin que ninguna de ellas pueda confirmarse ni descartarse con esa sola información.

En los casos en que tenemos un indicio débil de hechos o hipótesis que, por alguna razón, nos interesa saber o esclarecer, debemos buscar más información, que nos permita obtener evidencia directa, con respecto a lo que nos interesa saber, o bien que nos permita conocer hechos indicativos de otros hechos que nos posibiliten ir confirmando o descartando las hipótesis de nuestra investigación.

También, la evidencia puede ser fuerte o débil dependiendo de muchas circunstancias. Por ejemplo, si una persona dice: “yo le oí hablando inglés”, pero en realidad la persona no entiende el inglés o entiende poco el inglés. Entonces, su conclusión de que lo que oyó estaba dicho en idioma inglés, no resulta muy fiable, teniendo en consideración las circunstancias en las cuales está dando su testimonio, las circunstancias que rodean a su testimonio, en este caso su propio conocimiento con respecto a lo que él concluye. Su testimonio sería una evidencia débil, porque genera diversas hipótesis de lo que ocurrió, sin que ninguna pueda confirmarse o descartarse sin la necesidad de sumar evidencias.

Al igual que los indicios, las evidencias pueden ser fuertes o débiles, y también deben ser valoradas o sopesadas al momento de su análisis, para comprobar si la evidencia es suficiente para afirmar que algo ocurrió y que sucedió de cierta manera. Si la evidencia no es suficiente para ello el auditor forense debe buscar otras evidencias. Así, analizaremos si las nuevas evidencias, analizadas en su conjunto con las anteriores, permiten confirmar o descartar algunas hipótesis.

Así también ocurre con los indicios. Estos pueden ser fuertes o pueden ser débiles, dependiendo de la cantidad de hipótesis fácticas que surjan de cada uno de ellos, y de las hipótesis que podamos confirmar o descartar a partir del mismo.

Es importante que entendamos que la evidencia o el indicio no es sólo algo que está relacionado con un incumplimiento normativo de un funcionario. Es algo que encontramos todos los días, en la vida cotidiana. Estamos hablando de hechos, estamos hablando de indicios, de evidencias y de normas. Es necesario que asimilemos eso y después lo apliquemos en casos concretos.



### 3.4. Recopilación y Evaluación de Evidencias

La adecuada selección y aplicación de las técnicas de auditoría mencionadas, así como la obtención oportuna y efectiva de evidencias, son parte esencial de las destrezas del auditor forense para la identificación e investigación de irregularidades, y de estos atributos depende el éxito de los resultados que obtenga.

La evidencia de la auditoría es el conjunto de indicios y documentos debidamente acreditados, suficientes, competentes y pertinentes, que sustentan los hallazgos y resultados obtenidos por el auditor forense con relación a un hecho. Las evidencias constituyen los elementos que obtiene el auditor sobre los hechos que examina, y cuando éstas son suficientes y competentes, respaldan los resultados de la investigación.

El auditor forense puede obtener evidencias de las siguientes características:

- a) Evidencia física.- Que se obtiene mediante la inspección u observación directa de las actividades, bienes, documentos y registros. La evidencia de esta naturaleza puede presentarse en forma de memorandos, fotografías, gráficos, cuadros, muestreo, materiales, entre otros.
- b) Evidencia testimonial.- Se obtiene de otras personas a través de testimonios obtenidos en el transcurso de la auditoría, con el fin de evidenciar las circunstancias y veracidad de los hechos.
- c) Evidencia documental.- Consiste en la información elaborada, como la contenida en comunicaciones, contratos, registros de contabilidad, facturas y documentos de la administración, relacionada con su desempeño y aquellos que se originan fuera de la entidad.
- d) Evidencia analítica.- Es la que se obtiene al analizar o verificar la información. El juicio profesional del auditor acumulado a través de la experiencia, orienta y facilita el análisis. Es el resultado de la revisión analítica de relaciones y tendencias significativas que se desprenden principalmente de la información financiera y no financiera incluyendo la investigación resultante sobre variaciones y partidas poco usuales.

Para que la evidencia de la auditoría forense respalde plenamente los resultados de la investigación, debe reunir los siguientes atributos:

- Suficiencia.- Se refiere al volumen de la evidencia, en cuanto a sus cualidades de pertinencia y competencia.
- Competencia.- Para que la evidencia sea competente, debe ser válida y confiable. Al evaluar la competencia, el auditor forense debe considerar si existen razones para dudar de su validez o su integridad, verificando los siguientes aspectos:
  - ✓ Si la evidencia es confiable y si se obtiene de una fuente independiente.



- ✓ Cuanto más efectivo sea el control interno, más confiable será la evidencia.
  - ✓ La evidencia obtenida directamente por el auditor a través del examen físico, observación, cálculo e inspección, es más contundente que la información obtenida indirectamente.
  - ✓ Los documentos originales son más confiables que sus copias, por eso tenemos que trabajar con copias autenticadas.
- Pertinencia o relevancia.- Es el elemento significativo relacionado con el hallazgo específico, obtenido en forma legal.

La evidencia de la auditoría forense requiere de las mismas características y atributos de la auditoría en general, surge de indicios; tiene como objetivo determinar si el fraude se ha producido o no y generalmente investiga quién, qué, cómo, cuándo, dónde, cuánto y cómo se efectuó el fraude, y debe ser obtenida legalmente.

Para obtener la evidencia se recolecta la información relevante de los temas a investigar, se aplican los procedimientos de auditoría y se ejecutan los trabajos de campo, los cuales deben estar debidamente planificados. El proceso de recolección, análisis, interpretación y documentación de la información, debe ser supervisado.

Por la naturaleza de la investigación, generalmente el auditor forense dedica buena parte del trabajo a la obtención de las evidencias, lo que se logra a través de las técnicas de investigación mencionadas anteriormente.

Podemos concluir que la obtención de las evidencias es una de las fases de mayor importancia en la investigación, cuyo éxito o fracaso dependerá precisamente de las evidencias alcanzadas, las que constituirán el soporte de los informes y denuncias que se tramiten ante las autoridades competentes.

La evidencia obtenida debe ser evaluada de forma exhaustiva por los integrantes del equipo de auditoría, para lo cual deben utilizar el formato señalado en el Anexo Núm.11.

### 3.5. Metodología para Enriquecimiento Injustificado

De acuerdo a lo establecido en el Artículo 6 de la Ley 59 del 29 de diciembre de 1999, para la determinación del enriquecimiento injustificado se tomará en cuenta lo siguiente:

1. La situación patrimonial del investigado.
2. La cuantía de los bienes objeto del enriquecimiento injustificado, en relación con sus ingresos y gastos ordinarios.
3. La ejecución de actos que revelen falta de probidad en el ejercicio del cargo y que guarden relación causal con el enriquecimiento injustificado.



4. Las ventajas económicas derivadas de la celebración o ejecución de contratos u otros actos de manejo, con entidades públicas.

#### 3.5.1. Declaración Jurada de Estado Patrimonial

La implementación del régimen de Declaración Jurada de Estado Patrimonial, tiene como propósito prevenir y detectar un eventual enriquecimiento injustificado del servidor público o ex - servidor público, por lo que constituye un instrumento preventivo de combate a la corrupción, al brindar un punto de partida para constatar que éstos no utilizan sus cargos para la obtención de beneficios económicos indebidos.

La Declaración Jurada de Estado Patrimonial permite fomentar la transparencia y la integridad en la función pública, pues con ella se tiene un punto de referencia para validar los datos económicos y financieros, declarados por el servidor público o ex servidor público, al inicio de sus funciones, en comparación con los fondos y bienes que se encuentren en su posesión, posterior a su ingreso al servicio público, ya sea por sí o por interpuesta persona natural o jurídica, conforme a lo establecido en el Artículo 5 de la Ley 59 del 29 de diciembre de 1999.

La Contraloría General de la República a través de la DIAF, está facultada para verificar la veracidad de la información contenida en la Declaración Jurada de Estado Patrimonial, presentada al inicio y al término de la gestión del servidor público, en atención al Artículo segundo, numeral 4 del Decreto 072-15-Leg del 12 de enero de 2015.

#### 3.5.2. Solicitud de Información

Si se cuenta con conocimiento o indicios, de que el investigado se encuentra en posesión de bienes, sea por sí o por interpuesta persona natural o jurídica, que sobrepasen los declarados o los que probadamente superan sus posibilidades económicas, la Contraloría General de la República, a través de la Dirección Nacional de Investigaciones y Auditoría Forense (DIAF), está facultada para solicitar a entidades bancarias, instituciones públicas o privadas, registros nacionales, y aquellas que sean necesarias durante la investigación, la información que estime necesaria, inclusive aquellas que gocen de calificación legal de reservada, secreto bancario, declaraciones de impuestos y otras similares.

#### 3.5.3. Método de Investigación

En la auditoría por enriquecimiento injustificado utilizamos el método denominado “Ingresos y Gastos”, el cual consiste en analizar los recursos monetarios utilizados por la persona investigada y su comparación con los recursos provenientes de fuentes conocidas o justificadas legítimamente, tal como aparece en el Anexo Núm.12.

De este modo, se verifica si la disponibilidad financiera, conformada por los ingresos, saldos bancarios iniciales y los recursos provenientes de fuentes conocidas, son suficientes para cubrir los gastos, en los que se consideran las inversiones, desembolsos y los ahorros (saldos bancarios finales), que la persona auditada realizó dentro del periodo investigado.



En este método, los abonos que la persona auditada realiza a sus deudas, tales como: préstamos personales, hipotecas, tarjetas de crédito, entre otros, se toman en cuenta dentro de los desembolsos incurridos, pues se requieren recursos para poder disminuirlos. Igualmente se incluyen los pagos en concepto de reparación y mantenimiento de propiedades; así como, la adquisición de bienes y la aplicación o uso de recursos provenientes de financiamientos. Es decir, todo lo que requiera el uso o disposición de recursos monetarios.

A través de la aplicación de procedimientos y técnicas de auditoría, teniendo presente el juicio y el escepticismo profesional, se recopilan todas las evidencias y se procede a confrontar los recursos utilizados y ahorros con los ingresos conocidos, tal como se observa a continuación:

	Recursos provenientes de fuentes conocidas
Menos:	<u>Total de recursos monetarios utilizados y ahorros</u>
Igual:	Incremento patrimonial no justificado

Si el total de los recursos monetarios utilizados y ahorros, es mayor que los recursos provenientes de fuentes conocidas, se logra determinar que la persona auditada ha dispuesto de recursos que no ha podido justificar, constituyéndose dicha diferencia en la cuantía del incremento patrimonial no justificado.

### 3.6. Nota de Comunicación

Una realidad de los resultados de la labor de auditoría es la imparcialidad de la que debe estar revestida la investigación, por lo que el auditor deberá informar a la persona involucrada sobre las deficiencias encontradas, de forma tal que ésta pueda aportar los elementos que estime convenientes para aclarar su situación.

Cuando el equipo de auditoría forense determine irregularidades o un incremento patrimonial no justificado en sus investigaciones, deberá presentar una nota de comunicación de irregularidades a los servidores públicos o ex servidores públicos o a las personas naturales o jurídicas relacionadas, para que presenten los documentos o elementos de juicio que estimen convenientes.

El equipo de auditoría forense deberá realizar las diligencias necesarias para comunicar personalmente las irregularidades o el incremento patrimonial no justificado a los sujetos relacionados en la auditoría, o a sus apoderados en caso de tenerlos. De no efectuarse la notificación personal, por no encontrarse la persona en su domicilio, habitación u oficina, la diligencia se realizará mediante edicto en puerta, asegurándose de dejar constancia de todas las diligencias ejecutadas en el informe correspondiente

El término para que las personas naturales o jurídicas relacionadas presenten sus respuestas es de cinco (5) días hábiles.

### 3.7. Papeles de Trabajo

Los diferentes formularios y demás análisis tratados en este capítulo deberán conservarse en un archivo llamado "Ejecución de la Auditoría" el cual deberá identificarse abreviadamente como "EA".





Este archivo deberá prepararse por separado para cada entidad pública o funcionario auditado y se usará para documentar el proceso de ejecución a la medida de cada entidad. El tipo y volumen de información que se debe conservar en este archivo estará orientado por la aplicación de este manual y las circunstancias particulares de cada entidad.

El archivo de ejecución debe prepararse en forma independiente del archivo permanente, en el cual se conserva información de importancia continua y del archivo de planificación, los cuales servirán de apoyo al auditor en las fases de ejecución, comunicación y seguimiento de las auditorías.

La información que debe ser documentada como parte del proceso de ejecución es muy variada y depende de lo que a nuestro criterio se considere necesario, para lograr ser efectivos y eficientes en la ejecución de los trabajos.

Los papeles de trabajo, son los registros que conserva el auditor sobre los procedimientos aplicados, las pruebas realizadas, la información obtenida y las conclusiones pertinentes alcanzadas en su investigación y sirven para proporcionar el soporte principal del informe del auditor incluyendo las observaciones, hechos, argumentos, entre otros.

Para el manejo de los papeles de trabajo el auditor deberá considerar lo siguiente:

- 1) Los papeles de trabajo comprenderán las actividades realizadas en todas y cada una de las fases de la auditoría y deberán contener evidencia de la ejecución, así como de la naturaleza, oportunidad y alcance de los procedimientos de auditoría aplicados y de las conclusiones a las que se llegó.
- 2) Deben protegerse de cualquier contingencia, guardarse cuidadosamente en el curso de la auditoría y tenerse bajo llave en los portafolios y/o archivadores y con clave de acceso en los equipos de cómputo.
- 3) Podrán ser consultados por el Despacho Superior y los auditores al término de los trabajos, a fin de que sirvan de apoyo en las distintas revisiones que realicen.
- 4) Contendrán la indicación respecto de quién aplicó los procedimientos de auditoría y en qué fecha.
- 5) Deben llevar la fecha en que se realizó el trabajo, así como las iniciales y la antefirma de las personas que lo elaboraron y supervisaron.
- 6) Sin excepción, deberán contener índices y marcas, así como referencias, cuando la información contenida en éstos derive de otro papel de trabajo o documento.
- 7) Deberán estar completos y suficientemente detallados.
- 8) Deberán contener información clara y comprensible para el lector.
- 9) Los legajos deberán contener una portada de identificación que incluya los datos generales de la revisión.



- 10) Deberán foliarse con una numeración continua, a efecto de tener control de ellos, respecto de todos los legajos.
- 11) El portafolio del seguimiento será la continuación del portafolio derivado de la auditoría.
- 12) Los documentos y evidencias sustentadoras de los informes de auditoría forense, no formarán parte de los papeles de trabajo, estos se archivarán en un portafolio separado.
- 13) Estos documentos deben foliarse de manera continua, a efecto de tener el control de ellos, y el mismo debe ser anotado en la parte derecha superior de cada documento.
- 14) Cada legajo de documentos o evidencia sustentadora estará formado por 500 hojas y los mismos se identificarán como tomos.
- 15) No se pueden alterar, ni hacer señalamientos dentro de los documentos o evidencias sustentadoras. En caso de que se requiera hacer alguna anotación se debe fotocopiar el documento y hacer las anotaciones en la fotocopia correspondiente y este último será considerado como un papel de trabajo.



## CAPÍTULO IV

### COMUNICACIÓN DE RESULTADOS DE LA AUDITORÍA FORENSE

El informe de auditoría consiste en un documento formal, en donde se plasman los hechos, las observaciones y las recomendaciones a las que el auditor forense ha llegado, como consecuencia de las pruebas de auditoría aplicadas; por lo que constituye un medio a través del cual se emite un criterio técnico sobre la situación que se ha examinado.

Las situaciones relacionadas con deficiencias de control interno, deberán comunicarse a la entidad auditada e incluirse en el informe de auditoría.

Una vez cumplidas las formalidades internas inherentes a la aprobación del informe de auditoría, el Contralor General lo remite a la institución auditada y a las autoridades competentes. Cuando se trate de informes de enriquecimiento injustificado, éste sólo se remite al Ministerio Público, con fundamento en la Ley 59 de 29 de diciembre de 1999.

#### 4.1. Características del Informe

El informe de auditoría debe ser preparado en un lenguaje sencillo y fácilmente entendible, tratando los asuntos en forma concreta y concisa, los que deben coincidir de manera exacta con los hechos observados.

El informe de auditoría debe contar con las siguientes características:

- a) Objetividad: No debe ser tendencioso, por lo que debe presentar sus comentarios de manera, veraz e imparcial.
- b) Precisión y concisión: Los resultados deben ser presentados de forma breve y puntual.
- c) Exactitud: No puede contener errores matemáticos ni de redacción, para evitar descrédito.
- d) Respaldo adecuado: Los resultados presentados en el informe, deberán estar debidamente sustentados o evidenciados.
- e) Claridad: Para que se comunique con efectividad, los resultados del informe se presentarán en forma sencilla.

Los auditores deben esforzarse por proporcionar informes de auditoría que sean completos, convincentes, oportunos, de fácil lectura e imparciales.

Para ser completo, un informe debe incluir toda la información necesaria para la consecución de un objetivo, siendo lo suficientemente detallado para proporcionar una comprensión de la materia en cuestión y las observaciones y conclusiones.



Para ser convincente, debe estar estructurado lógicamente y presentar una clara relación entre el objetivo, los criterios, las observaciones, las conclusiones y las recomendaciones. Deben recogerse todos los argumentos relevantes.

#### 4.2. Estructura y Contenido del Informe

La estructura del Informe de Auditoría dependerá de los hechos que se comuniquen; sin embargo, es recomendable que los mismos contengan los siguientes elementos básicos.

##### 4.2.1. Informe de Auditoría con Irregularidades que Conllevan Perjuicio Económico

La estructura para el informe de Auditoría con irregularidades que conllevan perjuicio económico, será la siguiente:

- a) Índice. En esta parte se señala el contenido del informe de auditoría con indicación del número de página.
- b) Nota Expositiva. Es la nota remisoria del informe por parte de los funcionarios que ejecutaron la auditoría. Va dirigida al contralor general de la República y está estructurada de la siguiente manera:

**Presentación:** Señala el número del informe, título del Informe de Auditoría, la institución en donde se produjo el acto.

**Alcance:** Especifica el periodo que abarca la investigación o en el que se produjo la irregularidad. También incluye las técnicas y procedimientos utilizados.

**Resultado:** En este párrafo se señalan los resultados del hecho específico que ocasiona el perjuicio económico al Estado y su cuantía. También puede expresar las fallas administrativas determinadas.

**Relacionados:** Servidor público o ex servidor público, persona natural o jurídica relacionada con el perjuicio económico determinado, señalando las fallas que lo produjeron; si se dieron fallas administrativas o ambas, de darse el caso.

**Identificación de los Destinatarios Externos del Informe:** Identifica las entidades a las que se les debe remitir copia del Informe de Auditoría.

**Párrafo Final:** Se indica que el informe contiene mayores comentarios y observaciones, las cuales se pueden apreciar en el cuerpo del documento.

**Firmas:** La nota expositiva es firmada por los auditores que realizaron la investigación.

- c) Generales. Constituyen las referencias que abarcan el informe, como lo son:

**Título:** Expresa el tema que fue objeto de la auditoría realizada y debe coincidir con lo expresado en el primer párrafo de la nota expositiva.



Lugar de los hechos: Identifica la ubicación de la institución donde se dieron los hechos.

Orden de la investigación: Identifica la resolución que ordena la auditoría.

Alcance: Se debe indicar que el informe es final y definitivo, el período que abarca la auditoría, los procedimientos y las limitaciones si existieren. Además se debe señalar las leyes, normas, procedimientos y técnicas utilizadas.

- d) Evaluación de la Estructura de Control Interno. Contiene los incumplimientos de los controles internos o hallazgos de auditoría que representen situaciones reportables significativas, que inciden en la ocurrencia de irregularidades y de afectaciones económicas, en esta sección solo se señalan los títulos de cada hallazgo de control interno.
- e) Descripción del Acto y Cuantificación del Perjuicio Económico. Se refiere a la expresión del acto o irregularidad que haya originado un perjuicio económico al Estado y la cuantía determinada.
- f) Relación de los Hechos. Narración cronológica e hilvanada de los hechos, actividades, operaciones o circunstancias, de las cuales se desprende la irregularidad investigada; refiriéndola con las páginas, cuadros, anexos y documentos que sustentan las aseveraciones contenidas en el informe. No es una narración detallada de los documentos recopilados en la auditoría, es la presentación de los hechos que dieron origen a la irregularidad y que ocasionaron el perjuicio económico.
- g) Identificación de los Relacionados. Identifica los sujetos relacionados con los hechos que provocaron el perjuicio económico, detallando los nombres y apellidos, número de cédula, lugar de trabajo, cargo, domicilio y monto del perjuicio económico que se le atribuye. Igualmente se describen los hechos u omisiones en que incurrió el sujeto relacionado y que ocasionaron el perjuicio económico o las fallas administrativas endilgadas.  
  
Si se tratase de personas jurídicas, se debe identificar el nombre completo, el número de ficha, dirección, nombre del Representante Legal al momento de cometer el acto irregular y nombre del Representante Legal actual, con identificación de sus respectivos números de cédula.
- h) Firmas. El contenido del informe de auditoría debe ser firmado por dos auditores, como mínimo.
- i) Cuadros, Anexos, Suplementos y Documentos Relativos a la Investigación. Evidencia documental y analítica que sustenta cada una de las aseveraciones señaladas en el informe.

Es importante señalar que los informes que no presentan perjuicio económico no llevan las secciones de descripción del acto y cuantía del perjuicio económico; ni la identificación de los relacionados. Estos informes deben incluir una sección de conclusiones en donde los auditores señalarán sus apreciaciones sobre la no existencia de la afectación patrimonial.

También cabe señalar que los informes que se inician por solicitud del Ministerio Público o del Órgano Judicial, los hechos investigados se deben ceñir a los puntos solicitados por estos órganos, de igual forma la redacción de la relación de los hechos debe señalar y desarrollar cada



uno de los puntos solicitados y no realizar ningún tipo de investigación que se aleje de esta solicitud.

#### 4.2.2. Informe de Auditoría por Enriquecimiento Injustificado

La estructura para el informe de Auditoría por enriquecimiento injustificado será la siguiente:

- a) Índice. En esta parte se señala el contenido del informe de auditoría con indicación del número de página.
- b) Nota Expositiva. Es la nota remisoría del informe por parte de los funcionarios que ejecutaron la auditoría. Va dirigida al contralor general de la República, estructurada de acuerdo con los siguientes párrafos:

**Presentación:** Señala el número del informe, título del Informe de Auditoría; al igual que el nombre completo del servidor o exservidor público, sujeto de la auditoría por enriquecimiento injustificado, la relación con la institución en donde se desempeñó y el periodo que abarca la investigación.

**Orden de la Investigación:** Identifica la resolución del contralor general de la República que ordena la auditoría.

**Alcance:** Presenta las leyes, normas, procedimientos y técnicas utilizadas para realizar la investigación.

**Resultado:** En este párrafo se indica si el total de los recursos provenientes de fuentes conocidas, obtenidos por el servidor o ex servidor público investigado, comparados con el total de los recursos monetarios utilizados (pagos, gastos varios, inversiones, bienes adquiridos y saldos en bancos), arrojan la existencia o no de un enriquecimiento injustificado y la cuantía del mismo.

**Firmas:** La Nota Expositiva es firmada por los auditores que realizaron la investigación.

- c) Generales. Constituyen las referencias que abarcan el informe, como lo son:

**Título del Informe:** Expresa el objeto de la auditoría, el nombre del servidor o ex servidor público y el cargo desempeñado. Este título debe ser igual que el señalado en el párrafo primero de la nota expositiva.

**Orden de la Investigación:** Identifica la resolución del contralor general de la República que ordena la auditoría.

**Alcance:** Indica que el informe es final y definitivo, además del período que abarca la auditoría y las limitaciones si existieren. Se señala también las leyes, normas, procedimientos y técnicas utilizadas en la realización de esta investigación.



Método Utilizado: En esta parte se detalla el método utilizado para determinar el enriquecimiento injustificado y al final se presenta el resultado de haber aplicado este método.

- d) Resultado de la Investigación: Referencia de los hechos, actividades, operaciones o circunstancias de las cuales se desprende el enriquecimiento patrimonial no justificado, con identificación de las páginas, cuadros, anexos y documentos del informe.

Dependiendo de la existencia o no del enriquecimiento por parte del servidor o ex servidor público y de que si éste está obligado a presentar la Declaración Jurada de Estado Patrimonial, contendrá los siguientes puntos:

Antecedentes de la Investigación. Se debe detallar los elementos principales que forman parte de la prueba sumaria o de la información que utilizó el contralor general de la República para ordenar el inicio de la investigación por enriquecimiento injustificado.

Antecedentes Personales. Aquí se presenta toda la información personal del investigado, sus generales e información familiar.

Nombramiento y Acta de Toma de Posesión. Se debe señalar la información relacionada con sus nombramientos y toma de posesión, además de las funciones que desempeñaba en dichos cargos.

Declaración Jurada del Estado Patrimonial inicial. Cuando se tenga obligación de presentar declaración jurada del estado patrimonial, se debe efectuar un análisis del contenido del documento y presentar los comentarios correspondientes.

Saldos Bancarios Iniciales y Recursos de Fuentes Conocidas. En esta sección se deben presentar todos los recursos con que contaba el investigado al inicio de la investigación, además de los recursos de fuentes conocidas que obtuvo en el periodo investigado. Se debe presentar un cuadro con el total de saldos iniciales de las diferentes cuentas bancarias y el detalle de los recursos obtenidos de fuentes conocidas.

Recursos Monetarios Utilizados y Saldos Bancarios Finales. Se presenta una narración sobre la utilización de los recursos económicos utilizados por parte del investigado, segmentado en gastos, inversiones y ahorros; es decir, pagos, gastos varios, bienes adquiridos, inversiones y saldos finales en bancos. Igualmente se debe preparar un cuadro que detalle los recursos utilizados por el investigado, el cual sirve de referencia para el desarrollo de esta sección.

Declaración Jurada del Estado Patrimonial final. Al igual que la Declaración Jurada inicial, se debe efectuar un análisis del contenido del documento y los comentarios correspondientes.



- e) Nota de Comunicación y Justificación: Al final de la investigación se debe presentar una nota de comunicación al investigado o a su apoderado para que conozca los resultados de la investigación y presente todos los elementos que tenga a su favor. Se debe describir la nota de comunicación, las solicitudes presentadas, los descargos y el análisis de dichos descargos.
- f) Comentarios Adicionales: En esta parte se deben presentar todas las situaciones relevantes que pueden ayudar a determinar otras situaciones irregulares.
- g) Comparación entre los Recursos Recibidos y los Recursos Utilizados: Aquí se presenta el resultado de la investigación luego de haber analizado los descargos y si hubo situaciones que fueron consideradas producto de los mismos.
- h) Firmas: El informe de auditoría debe ser firmado por dos auditores, como mínimo.
- i) Cuadros, Anexos, Suplementos y Documentos Relativos a la Investigación: Evidencia documental y analítica que sustenta cada una de las aseveraciones señaladas en el informe.

#### 4.3. Trámite y Revisión del Informe

En el trámite de los informes de auditoría forense se realizará el siguiente procedimiento:

1. Después de haber discutido y corregido el borrador del informe transcrito, el auditor y el supervisor, remiten el mismo a la secretaria para su trámite final, quedándose el supervisor con los papeles de trabajo y los documentos respectivos.
2. El borrador es remitido a la Dirección Nacional de Investigaciones y Auditoría Forense (DIAF), para su revisión final.
3. Seguidamente se prepara la nota para remitir el borrador del informe a la Dirección de Asesoría Jurídica para que el informe con sus respectivos documentos sea revisado por un asesor legal y éste emita sus observaciones sobre los actos investigados.
4. Una vez emitido este análisis jurídico, el informe y la documentación será devuelta a la Dirección Nacional de Investigaciones y Auditoría Forense (DIAF).
5. Luego de haber cumplido el trámite legal, el borrador del informe es recibido para su transcripción final en limpio y remitido para la firma de los auditores.
6. Después que el informe es firmado y se cuente con la documentación autenticada se prepara el resumen ejecutivo y el documento para que continúe su trámite y para la aprobación del contralor general de la República.
7. Luego de haberse aprobado el informe, se procede a fotocopiar toda la documentación sustentadora para remitir las copias correspondientes con el original a la Secretaría General para la autenticación.





8. Una vez autenticados los documentos, se procede a la distribución de los mismos de la siguiente manera:
- El original del Informe con sus documentos originales o copias autenticadas de los documentos originales que reposan en la entidad, se mantiene para los archivos de la Contraloría General de la República.
  - Una copia autenticada del Informe de Auditoría se envía al Ministerio Público, cuando se detecten irregularidades que puedan acarrear responsabilidad penal o en respuesta a solicitud de auditoría efectuada por oficio.
  - Una copia para la institución investigada.



## CAPÍTULO V

### SEGUIMIENTO DE LA AUDITORÍA FORENSE

Una de las etapas principales de la auditoría forense es el seguimiento que se hace posterior a la investigación y que para este capítulo lo hemos dividido en mejora continua y medidas correctivas a implementar.

#### 5.1. Mejora Continua

Uno de los aspectos más importantes del papel de la Contraloría General de la República en el combate a la corrupción, es el trabajo que realiza para fortalecer a las instituciones públicas. La gobernanza sólida se basa en la integridad, la transparencia y la rendición de cuentas, considerando que es mucho mejor prevenir que detectar la corrupción, el combate de la Contraloría General de la República a la corrupción debe ser multifacética y debe:

- Incorporar temas de corrupción y de irregularidades en el trabajo rutinario de auditoría forense;
- Aumentar la conciencia pública acerca de la corrupción y otras irregularidades, mediante la divulgación oportuna y pública de los hallazgos de auditoría forense;
- Mejorar métodos y herramientas de combate a la corrupción y otros tipos de hechos irregulares;
- Mantener el medio para que denunciantes reporten instancias de infracciones (311); y
- Cooperar con otras instituciones en el combate a la corrupción.

La Contraloría General de la República debe analizar fenómenos de corrupción (su ocurrencia, causas, áreas y mecanismos) como sea apropiado durante cada auditoría, identificando maneras de disminuir la arbitrariedad en la aplicación de normas y reglamentos; simplificando procedimientos administrativos y eliminando la desigualdad en el acceso a la información. Mediante el análisis diario de irregularidades identificadas durante las auditorías y el análisis de la legislación, se debe intentar identificar los mecanismos que pueden contribuir a la corrupción.

Si la Contraloría General de la República, determina que una ley o reglamento crea una situación que permite o fomenta la corrupción, establecerá en su informe este particular y planteará la necesidad de que se hagan las modificaciones pertinentes.

Al llevar a cabo esta estrategia, dirigida a combatir la corrupción y otros tipos de hechos irregulares, la Contraloría General de la República contribuye a fortalecer los sistemas de gestión financiera de las instituciones públicas, sabiendo que una continua rendición de cuentas dentro del gobierno creará un ambiente preventivo que no favorecerá la corrupción ni otros tipos de irregularidades.

La eficacia y eficiencia de la Contraloría General de la República en el área de detección de irregularidades es el resultado de su estrategia. Por lo tanto, debe trabajar constantemente, de manera sistemática, para mejorar su metodología de identificación y combate a la corrupción;



asimismo orientar cada vez más su enfoque hacia la capacitación de su personal, sabiendo que el éxito del combate a la corrupción depende no sólo en sus procedimientos y herramientas de auditoría, sino también de contar con personal que tenga las habilidades, conocimientos y destrezas apropiados para identificar y evaluar posibles irregularidades.

## 5.2. Medidas Correctivas a Implementar

Esta última fase tiene por finalidad asegurarse de que los resultados de la investigación forense sean considerados según fuere pertinente y evitar que queden en el olvido. Posteriormente a la comunicación de resultados, se acuerda con cada uno de los interesados sobre el seguimiento que fue implementado y de las medidas correctivas que se propusieron en el informe, las cuales en su momento también fueron aceptadas por los funcionarios de las áreas correspondientes por la DIAF y por acuerdo se fija ponerlas en práctica para lograr la optimización de los resultados.

El monitoreo del caso se define como un proceso en donde se determinan la propiedad, efectividad y oportunidad de las acciones tomadas por la máxima autoridad sobre los hallazgos importantes de los auditores forenses. La responsabilidad de implementar las medidas correctivas a las observaciones detectadas recae en la administración y su vigilancia corresponde a la Contraloría General de la República.

El seguimiento es la evaluación de las acciones correctivas implementadas por la entidad auditada, para el cumplimiento de las recomendaciones emitidas en los informes de auditoría. Para lograr una efectividad en el seguimiento, la Dirección Nacional de Investigaciones y Auditoría Forense (DIAF) debe preparar un plan de seguimiento que ayude a mejorar las condiciones encontradas en cada uno de los hallazgos de auditoría.

La DIAF debe desarrollar un plan de seguimiento en los organismos de investigación como son: Ministerio Público, fiscalías, Tribunal de Cuentas, Fiscalía de Cuentas y Órgano Judicial, con la intención de identificar las falencias que presentan los informes de auditoría forense y las debilidades de los auditores al momento de sustentar sus informes. Los aspectos identificados servirán para desarrollar un programa de capacitación que ayude a mejorar la calidad de la auditoría forense en todos sus aspectos.



## GLOSARIO

Con el objetivo de facilitar la comprensión de la lectura de este documento, a continuación se presenta un glosario utilizado:

### A

**Acto ilegítimo:** Se refiere a infracciones de las leyes o de las regulaciones gubernamentales cometidas por las entidades auditadas. Puede ser ilegal o ilícito si no está reconocido por la ley.

**Auditoría Especial:** Es el examen que se realiza en una entidad, área o actividad, en donde se presume se cometieron irregularidades o malos manejos de los recursos del Estado, con la finalidad de que se establezcan responsabilidades administrativas, patrimoniales, civiles o penales.

### C

**Criterio:** Es la norma contra la cual el auditor mide la condición. “Lo que debe o debió ser”

### D

**Desvío:** Consiste en la apropiación indebida del dinero perteneciente al Estado por parte de las personas que se encargan de su control y custodia.

**Escepticismo Profesional:** Una actitud que incluye una mente objetiva y una valoración crítica de la evidencia.

### F

**Fraude:** Engaño económico con la intención de conseguir un beneficio, y con el cual alguien queda perjudicado. Acción contraria a la verdad y a la rectitud, que perjudica a la persona contra quien se comete. Es un acto ilegal realizado por una o varias de las personas físicas o jurídicas que se encargan de vigilar el cumplimiento de contratos públicos o privados para obtener algún provecho perjudicando los intereses de otro.

**Fraude financiero:** Es el acto intencional por parte de uno o más individuos dentro de la administración, empleados o terceras personas, el cual da como resultado una representación errónea de los estados financieros, destinado a obtener un beneficio económico propio mediante vías ilegales en perjuicio del Estado.



## ANEXOS



Anexo Núm.1



CONTRALORÍA GENERAL DE LA REPÚBLICA  
DIRECCIÓN NACIONAL DE INVESTIGACIONES Y  
AUDITORÍA FORENSE

ORDEN DE TRABAJO NÚM. \_\_\_\_\_

FECHA

CÓDIGO DE PROYECTO

ÁREA INVESTIGADA \_\_\_\_\_

OBJETIVO GENERAL DE LA AUDITORÍA \_\_\_\_\_

ALCANCE DE LA AUDITORÍA \_\_\_\_\_

PERÍODO A EXAMINAR DEL \_\_\_\_\_ AL \_\_\_\_\_

SUPERVISOR \_\_\_\_\_

TIEMPO

AUDITOR (ES) \_\_\_\_\_

TIEMPO \_\_\_\_\_

\_\_\_\_\_

TIEMPO \_\_\_\_\_

\_\_\_\_\_

TIEMPO

\_\_\_\_\_

TIEMPO \_\_\_\_\_

\_\_\_\_\_

TIEMPO \_\_\_\_\_

DURACIÓN \_\_\_\_\_ FECHA DE INICIO \_\_\_\_\_

INSTRUCCIONES ESPECÍFICAS: \_\_\_\_\_

\_\_\_\_\_  
JEFE DE AUDITORÍA





**CONTRALORÍA GENERAL DE LA REPÚBLICA  
DIRECCIÓN NACIONAL DE INVESTIGACIONES Y AUDITORÍA  
FORENSE**

Anexo Núm.2

**PROGRAMA DE AUDITORÍA PARA LA PLANIFICACIÓN  
UNIP**

**ANTECEDENTES:** Esta auditoría se realiza en cumplimiento de la Resolución Núm. -DIAF del xx de xxxxx de xxxx, dictada por el Contralor General de la República.

**OBJETIVO:** Recopilar la información básica necesaria para determinar el incremento injustificado del señor xxxx, durante el período del xx de xxxx de xxxx hasta el xx de xxxx de xxxxx.

<b>PROCEDIMIENTOS:</b>		<b>REF. P/T</b>
<b>1.</b>	Obtener y analizar información, en los medios de prensa escrita y televisiva de Panamá, así como también de las redes sociales y el internet, para conocer la composición de su patrimonio, inversiones y gastos, a efecto de determinar la existencia o no de un posible enriquecimiento injustificado del señor xxx, durante el período del x de xxxx de xxxx hasta el xx de xxxxx de xxxx.	
<b>2.</b>	Solicitar a los bancos de la República de Panamá, si existe algún tipo de relación personal o comercial utilizando los modelos de notas establecidos en la dirección.	
<b>3.</b>	Solicitar a todas las aseguradoras de Panamá, los contratos de póliza de seguro o de cualquier otro producto que mantengan éstas a nombre del señor xxxxx, a fin de verificar los desembolsos realizados a través de éstas.	
<b>4.</b>	Solicitar la certificación y participación en todas las casas de valores del señor xxxxx.	
<b>5.</b>	Verificar historial de crédito (APC) para determinar la cantidad de compromisos económicos adquiridos por el señor xxxxx.	
<b>6.</b>	Solicitar al Club de Yates y Pesca y cualquier otro club relacionado sobre la propiedad de yates a nombre del señor xxxxx.	
<b>7.</b>	Solicitar en el Registro Público, certificaciones de las sociedades, fincas, fundaciones a nombre del señor xxxxx; además, de las sociedades en las que figura como suscriptor y/o dignatario.	
<b>8.</b>	Solicitar a la Dirección Nacional de Cedulación, del Tribunal Electoral de Panamá, el árbol genealógico (separados los dependiente del matrimonio), a fin de identificar los parientes o descendientes del cuarto grado de consanguinidad y segundo de afinidad, que puedan tener relación con la investigación realizada.	
<b>9.</b>	Determinar los gastos en concepto de pagos de pensión alimenticia, durante el período de xx de xxxx de xxxx hasta el xx de xxxx de xxxxx. –Dependiendo de la respuesta del Tribunal Electoral.	



<b>PROCEDIMIENTOS:</b>		<b>REF. P/T</b>
<b>10.</b>	Solicitar a la Caja de Seguro Social el detalle de las cuotas pagadas, para identificar las empresas que como empleado y empleador, reportaron cuota de Seguro Social a favor del señor xxxxxxxx, durante el período del xx de xxxx de xxxx hasta el xx de xxxx de xxxx.	
<b>11.</b>	Realizar diligencia de inspección de la presentación de Declaración Jurada de Rentas en la Dirección General de Ingresos durante el período del xx de xxxx de xxxx hasta el xx de xxxx de xxxx.	
<b>12.</b>	Comprobar a través de las empresas que venden automóviles, cuantos vehículos de motor, compró el xxxxx dentro del período en análisis.	
<b>13.</b>	Solicitar a la Autoridad de Tránsito y Transporte Terrestre toda la información relacionada con la cantidad e historial de vehículos registrados a nombre del señor xxxxx, durante el período del xx de xxxx de xxxx hasta el xx de xxxx de xxxx.	
<b>14.</b>	Verificar en la Contraloría General de la República la presentación de Declaración Jurada de Bienes Patrimoniales y salarios recibidos durante el período del xx de xxxx de xxxx hasta el xx de xxxx de xxxx.	
<b>15.</b>	Solicitar a Servicio Nacional de Migración los movimientos migratorios realizados por el señor xxxxx, durante el período del xx de xxxx de xxxx hasta el xx de xxxx de xxxx.	
<b>16.</b>	De la respuesta a lo anterior, se procede a solicitar información a las agencias de viajes y a la Autoridad Aeronáutica Civil sobre la existencia de Aeronaves registradas a nombre de xxxxxx.	
<b>17.</b>	Solicitar al Municipio de Panamá información relacionada con venta, traspaso e historial de vehículos adquiridos por el señor xxxxxx.	
<b>18.</b>	Solicitar a las Empresas Distribuidoras de Energía Eléctrica, contratos y los pagos en concepto de electricidad durante el período del xx de xxxx de xxxx hasta el xx de xxxx de xxxx.	
<b>19.</b>	Solicitar a las empresas que brindan servicios telefónicos, detalle de los pagos por concepto de servicios de telefonía, internet, televisión por cable, teléfonos fijos, celulares; entre otros, efectuados durante el período del xx de xxxx de xxxx hasta el xx de xxxx de xxxx.	
<b>20.</b>	Solicitar al IDAAN los contratos y los pagos en concepto del servicio de Agua durante el período del xx de xxxx de xxxx hasta el xx de xxxx de xxxx.	
<b>21.</b>	Confirmar la existencia y trámite de registro de marcas o herretes que identifica quien es el propietario de los semovientes en todo el país. Anteproyecto de Ley Núm.11 de 2009. (En el proceso, si procede)	
<b>22.</b>	Solicitar información por compras de joyerías en los establecimientos de mayor renombre.	





<b>PROCEDIMIENTOS:</b>		<b>REF. P/T</b>
23.	Solicitar a las empresas arrendadoras de autos, información respecto a alquileres de automóviles a nombre del señor xxxxxx.	
24.	Solicitar información por compras de mueblerías en los establecimientos de mayor renombre.	
25.	Solicitar revisión de expedientes en la Fiscalía, y en los casos necesarios, solicitar copias autenticadas de la información relevante y que ayude al desarrollo de la auditoría.	
26.	Preparar cuadro en Excel con la información recibida de los bancos para determinar los ingresos y desembolsos realizados por el señor xxxxx, utilizando el formato de cuadro establecido.	
27.	Analizar la información recibida para solicitar información específica de estos resultados que nos lleve a determinar el enriquecimiento injustificado.	
28.	Establecer las hipótesis que nos ayuden a preparar un programa para obtener evidencias que nos lleven a determinar la existencia o no del enriquecimiento injustificado.	
29.	Preparar un avance del resultado de esta planificación y los pasos a seguir en la investigación.	
	Tiempo estimado	
	Fuentes de información:	
	Interna: Dirección de Fiscalización Resolución y Prueba Sumaria	Externa: Bancos  Casas de Valores Comercio Instituciones Públicas

---

**FIRMA DEL SUPERVISOR**


---

**FIRMA DEL JEFE DE AUDITORÍA**


---

**FECHA**


---

**FECHA**


Anexo Núm. 3



**CONTRALORÍA GENERAL DE LA REPÚBLICA  
DIRECCIÓN NACIONAL DE INVESTIGACIONES Y AUDITORÍA  
FORENSE  
DEPARTAMENTO DE AUDITORÍA FORENSE**

**PROGRAMA DE AUDITORÍA PARA LA PLANIFICACIÓN  
ESTRATÉGICA**

**CÓDIGO DE PROYECTO**

**ÁREA INVESTIGADA:** \_\_\_\_\_

**OBJETIVO:** Obtener y analizar información básica a cerca de los aspectos legales, financieros, operacionales y administrativos del área a auditar.

<b>PROCEDIMIENTOS:</b>		<b>REF. P/T</b>
<b>1.</b>	Establezca claramente el objetivo de la auditoría, al igual que las normas y regulaciones aplicables a la auditoría y determine las limitaciones que puedan existir.	
<b>2.</b>	Obtenga y analice la información necesaria para conocer la dirección o área a Investigar y su naturaleza jurídica respecto a : ( Archivo Permanente y Área Auditada )	
	a. Base Legal	
	b. Principales Políticas	
	c. Objetivo del Área Investigada	
	d. Políticas y Prácticas Contables	
	e. Políticas y Prácticas Operacionales y Administrativas	
<b>3.</b>	Visite el Área para conocer:	
	a. Principales Actividades	
	b. Resultado de sus Operaciones	
	c. Principales Instalaciones	
<b>4.</b>	Determine el grado de confiabilidad de la información referente a:	
	a. Funcionarios responsables por la preparación y aprobación de políticas y procedimientos	
	b. Grado de centralización o descentralización de las actividades	
	c. Organización y responsabilidades de información financiera, operacional y administrativo	
	d. Cambios recientes en responsabilidades u organización	
<b>5.</b>	Aplique los procedimientos relacionados con los sistemas de información computarizados	



<b>PROCEDIMIENTOS:</b>		<b>REF. P/T</b>
	de manera que obtengamos una comprensión global de los mismos.	
<b>6.</b>	Identifique las principales unidades operativas y formule las decisiones necesarias respecto al alcance de la auditoría en cada una de esas unidades, basado en los riesgos de auditoría en la fase preliminar.	
<b>7.</b>	Presente el resultado de la Planificación Estratégica, mediante un memorando de planificación estratégica, dirigido al jefe del departamento de auditoría, para la validación del enfoque global de la auditoría.	
<b>8.</b>	Otros Procedimientos:	
	Tiempo estimado	
	Fuentes de información:	
	Interna:	Externa:

\_\_\_\_\_  
**FIRMA DEL SUPERVISOR**

\_\_\_\_\_  
**FIRMA DEL JEFE DE AUDITORÍA**

\_\_\_\_\_  
**FECHA**

\_\_\_\_\_  
**FECHA**



Anexo Núm.4



**CONTRALORÍA GENERAL DE LA REPÚBLICA  
DIRECCIÓN NACIONAL DE INVESTIGACIONES Y AUDITORÍA  
FORENSE**

**RESUMEN DE VISITAS**

**CÓDIGO DE PROYECTO:** \_\_\_\_\_

**ÁREA INVESTIGADA:** \_\_\_\_\_

**Fecha de visita:** \_\_\_\_\_

RESUMEN DE ACTIVIDADES REALIZADAS

\_\_\_\_\_

**SUPERVISOR**





Anexo Núm.5

**CONTRALORÍA GENERAL DE LA REPÚBLICA  
DIRECCIÓN NACIONAL DE INVESTIGACIONES Y AUDITORÍA  
FORENSE**

**CONTROL DE ENTREVISTAS**

**CÓDIGO DE PROYECTO:** \_\_\_\_\_

**Funcionario:** \_\_\_\_\_ **Cargo:** \_\_\_\_\_

**Área Investigada:** \_\_\_\_\_ **Fecha:** \_\_\_\_\_

**Auditor:** \_\_\_\_\_

TEMAS TRATADOS	OBSERVACIONES





Anexo Núm.6

**CONTRALORÍA GENERAL DE LA REPÚBLICA  
DIRECCIÓN NACIONAL DE INVESTIGACIONES Y AUDITORÍA FORENSE  
DEPARTAMENTO DE AUDITORÍA FORENSE**

**PROGRAMA DE AUDITORÍA PARA LA PLANIFICACIÓN OPERATIVA**

**CÓDIGO DE PROYECTO**

**ÁREA INVESTIGADA:** \_\_\_\_\_

**OBJETIVO:**

Analizar y complementar la información recopilada en la planificación estratégica y evaluar la estructura de control interno que nos permita determinar los procedimientos de auditoría por componente o área a examinar.

	<b>PROCEDIMIENTOS:</b>	<b>REF. P/T</b>
<b>1.</b>	Considere el objetivo de la auditoría y analice el reporte de planificación estratégica para análisis de los componentes a ser evaluados.	
<b>2.</b>	Aplique las instrucciones establecidas en la planificación estratégica.	
<b>3.</b>	Obtenga información adicional relacionada con las actividades de la entidad, proyecto o programa que requieran atención especial y considerando los puntos señalados en la guía sobre planificación de la auditoría.	
<b>4.</b>	Evalúe la estructura de control interno del ente o área a examinar, utilizando los siguientes procedimientos:	
	a. Describir y verificar los principales sistemas o procesos identificados en la planificación estratégica	
	b. Aplicar el flujo diagramación u otra técnica apropiada para la descripción de los sistemas y considerar las unidades operativas vinculadas al sistema o proceso que se evalúa.	
	c. Ejecute pruebas de recorrido seleccionar una pequeña muestra de las transacciones u operaciones recientes por cada sistema y verificar si los diagramas elaborados obedecen realmente a su flujo y si los mismos están vigentes y operando.	
	d. Prepare los cuestionarios de control interno recogiendo las Normas de Control Interno Gubernamental, las disposiciones y normas legales que le sean aplicables a cada sistema, proceso, ciclo de transacciones o componente evaluado.	
	e. Evaluar los controles internos revisando primero la segregación de funciones y luego contestando los cuestionarios de control interno, para determinar el alcance de las pruebas de auditoría.	
	f. Identifique los controles claves de control interno y las debilidades o deficiencias. Califique los factores específicos de riesgos y defina el enfoque de la auditoría.	



<b>PROCEDIMIENTOS:</b>		<b>REF. P/T</b>
	g. Documente los resultados de la evaluación de control interno en los papeles de trabajo de hallazgos relacionados con el diseño del control interno.	
7.	Considerando el análisis de riesgos por componentes defina los objetivos específicos de los programas de auditoría por componentes.	
8.	Seleccione los procedimientos de auditoría por componente y el tipo de prueba a realizar considerando el resultado de la evaluación de la estructura de control interno y la naturaleza de la actividad a ser evaluada.	
9.	Elabore el programa de auditoría por componente indicando los procedimientos de auditoría, responsables de ejecutarlo, tiempo estimado, cronograma con fecha de aplicación y fuente de información.	
10.	Someta a revisión y aprobación del jefe del Departamento de Auditoría de los Programas de Auditoría por componente.	
11.	Una vez autorizado los programas el supervisor debe hacer que el equipo de auditores lea los programas y debe explicar el presupuesto de tiempo y dar las aclaraciones metodológicas necesarias para lograr los objetivos trazados.	
12.	Emita el informe y comunique los resultados de la evaluación del control interno.	
14.	Otros Procedimientos:	
	Tiempo estimado _____	
	Fuentes de información: Interna:	Externa:

\_\_\_\_\_  
**FIRMA DEL SUPERVISOR**

\_\_\_\_\_  
**FIRMA DEL JEFE DE AUDITORÍA**

\_\_\_\_\_  
**FECHA**

\_\_\_\_\_  
**FECHA**





Anexo Núm.7

**CONTRALORÍA GENERAL DE LA REPÚBLICA  
DIRECCIÓN NACIONAL DE INVESTIGACIONES Y AUDITORÍA FORENSE**

**MATRIZ DE CALIFICACIÓN DE RIESGO**

**CÓDIGO DE PROYECTO:** \_\_\_\_\_

**ÁREA:** \_\_\_\_\_

COMPONENTE ANALIZADO	RIESGOS DE AUDITORÍA	CONTROL CLAVE	ENFOQUE ESPERADO DE LA AUDITORÍA	INSTRUCCIONES PARA LA EJECUCIÓN DE LA AUDITORÍA







Anexo Núm.8

**CONTRALORÍA GENERAL DE LA REPÚBLICA  
DIRECCIÓN NACIONAL DE INVESTIGACIONES Y AUDITORÍA FORENSE**

**PROGRAMA DE AUDITORÍA POR COMPONENTE**

**CÓDIGO DE PROYECTO:** \_\_\_\_\_ **ÁREA INVESTIGADA:** \_\_\_\_\_ **COMPONENTE:** \_\_\_\_\_

Nº	PROCEDIMIENTOS POR COMPONENTES	RESPONSA BLE	REF P/T	TIEMPO ESTIMADO	TIEMPO REAL	CRONOGRAMA PARA LA EJECUCIÓN																	
						MES:						Año:											

\_\_\_\_\_  
FIRMA DEL SUPERVISOR

\_\_\_\_\_  
FIRMA DEL AUDITOR

\_\_\_\_\_  
FIRMA DEL JEFE DEL DEPARTAMENTO  
DE AUDITORÍA

\_\_\_\_\_  
FECHA

\_\_\_\_\_  
FECHA

\_\_\_\_\_  
FECHA





Anexo Núm.9

**CONTRALORÍA GENERAL DE LA REPÚBLICA  
DIRECCIÓN NACIONAL DE INVESTIGACIONES Y AUDITORÍA  
FORENSE**

**CONTROL DE INSTRUCCIONES**

**CÓDIGO DE PROYECTO:** \_\_\_\_\_ **INSTITUCIÓN:** \_\_\_\_\_

**ÁREA INVESTIGADA:** \_\_\_\_\_

**Auditor:** \_\_\_\_\_ **Fecha:** \_\_\_\_\_

DETALLE DE INSTRUCCIONES	FECHA DE APLICACIÓN

\_\_\_\_\_

**SUPERVISOR**

\_\_\_\_\_

**AUDITOR**





Anexo Núm.10

**CONTRALORÍA GENERAL DE LA REPÚBLICA  
DIRECCIÓN NACIONAL DE INVESTIGACIONES Y AUDITORÍA  
FORENSE**

**DETALLE DE HALLAZGOS**

**Entidad:** \_\_\_\_\_

**Unidad Evaluada:** \_\_\_\_\_

**Hallazgo Núm.** \_\_\_\_\_

**Condición:**

\_\_\_\_\_  
\_\_\_\_\_  
\_\_\_\_\_.

**Criterio:**

\_\_\_\_\_  
\_\_\_\_\_  
\_\_\_\_\_.

**Causa:**

\_\_\_\_\_  
\_\_\_\_\_  
\_\_\_\_\_.

**Efecto:**

\_\_\_\_\_  
\_\_\_\_\_



\_\_\_\_\_  
\_\_\_\_\_.

**Recomendación:**

\_\_\_\_\_  
\_\_\_\_\_  
\_\_\_\_\_  
\_\_\_\_\_.

**Comentarios de la Unidad Evaluada:**

\_\_\_\_\_  
\_\_\_\_\_  
\_\_\_\_\_  
\_\_\_\_\_.

**Firmas:**

_____	_____	_____
<i>Evaluador</i>	<i>Supervisor</i>	<i>Firma del Funcionario</i>
		<i>Céd.</i> _____
		<i>Cargo</i> _____

**Fecha:** \_\_\_\_\_.

**Aprobado:** \_\_\_\_\_  
*Jefe de la Unidad*





Anexo Núm.11

**CONTRALORÍA GENERAL DE LA REPÚBLICA**  
**DIRECCIÓN NACIONAL DE INVESTIGACIONES Y AUDITORÍA FORENSE**  
**VALORACIÓN DE EVIDENCIA**

**CORROBORACIÓN DE POSIBLES HALLAZGOS**

No	Título del Hallazgo	Evidencia	Suficiencia	Idoneidad	Status	Observaciones
1	Pago de energía eléctrica sin documentación de respaldo	Nota de arrendamiento donde indica la cantidad a pagar por el consumo de electricidad. Fotografías contador general de inmueble donde existen varios arrendantes. Confirmación en la Empresa Eléctrica de un solo contador para el inmueble.	✓	✓	Correcto	La documentación es suficiente e idónea.
2	Pago de alimentos a personas ajenas a la entidad.	Listado de personas con nombres que no son trabajadores de la entidad. Fotocopia del Cur de gastos	x	X	Ampliar	Solicitar manifestación escrita a la máxima autoridad. De que las personas descritas en listado no son trabajadores de la entidad. Generar reporte en Gusromares para confirmar que las personas no están contratadas en la entidad.
3	xxxxxxx	xxxxxxx				xxxxxxx
<p><b>Status:</b> Correcto o Ampliar</p> <p>Elaborado por: _____ Revisado por _____</p> <p>Firma _____ Firma _____</p> <p>Fecha _____ Fecha _____</p>						

Si la evidencia es suficiente, competente y pertinente, se procede a elaborar el hallazgo. Si de acuerdo a las pruebas presentadas se obtiene evidencia de que no existe incumplimiento o irregularidad no se realiza hallazgo.





**CONTRALORÍA GENERAL DE LA REPÚBLICA  
DIRECCIÓN NACIONAL DE INVESTIGACIONES Y  
AUDITORÍA FORENSE  
AUDITORÍA POR ENRIQUECIMIENTO INJUSTIFICADO  
NOMBRE DEL INVESTIGADO  
DEL XX DE XXX DE 20XX AL XX DE XXX DE 20XX**

Anexo Núm. 12

Descripción	Monto
<b>SALDO BANCARIO INICIAL</b>	<b>0.00</b>
Banco 1 Cuenta Núm. XXX	0.00
Banco 2 Cuenta Núm. XXX	0.00
<b>RECURSOS PROVENIENTES DE FUENTES CONOCIDAS</b>	<b>0.00</b>
Salarios Neto	0.00
Dietas	0.00
Viáticos	0.00
Venta de Acciones	0.00
Préstamos	0.00
Línea de Crédito	0.00
Devolución de Préstamo	0.00
Cesión de la totalidad del monto del Préstamo Hipotecario Núm.	0.00
Cheques girados a favor de Interpuesta Personas	0.00
Intereses Bancarios	0.00
<b>TOTAL DE SALDO BANCARIO INICIAL Y RECURSOS PROVIENTES DE FUENTES CONOCIDAS</b>	<b>0.00</b>
<b>RECURSOS MONETARIOS UTILIZADOS Y SALDOS BANCARIOS</b>	<b>0.00</b>
<b>Inversiones</b>	<b>0.00</b>
Compra de Acciones	0.00
Compra de Acciones a través de Casa de Valores 1	0.00
Compra de Acciones a través de Casa de Valores 2	0.00
Compra de Acciones a través de Casa de Valores 3	0.00
Propiedades adquiridas	0.00
Finca Núm.	0.00
Otras Inversiones	0.00
<b>Desembolsos</b>	<b>0.00</b>
Pagos a Préstamos	0.00
Devolución de Préstamo	0.00
Pago a Tarjetas de Créditos	0.00
Servicios Básicos	0.00
Pólizas de Seguro	0.00
Colegio	0.00
Club Social	0.00
Yates o Embarcaciones	0.00
Muebles y Decoraciones	0.00
Sistema de Aire Acondicionado	0.00
Cajilla de Seguridad	0.00
Cuota de Mantenimiento	0.00
Donaciones	0.00
Cargos Bancarios	0.00
Otros desembolsos realizados a través de cuotas bancarias en los que no se precisa el concepto	0.00
<b>Saldos Bancarios finales.</b>	<b>0.00</b>
Banco 1 Cuenta Núm. XXX	0.00
Banco 2 Cuenta Núm. XXX	0.00
<b>DIFERENCIAS ENTRE SALDOS BANCARIOS INICIALES Y RECURSOS PROVENIENTES DE FUENTES CONOCIDAS CON RECURSOS MONETARIOS UTILIZADOS Y SALDOS BANCARIOS FINAL</b>	<b>0.00</b>

