

**UNIVERSIDAD DE PANAMÁ**  
**FACULTAD DE DERECHO Y CIENCIAS POLÍTICAS**  
**VICERRECTORÍA DE INVESTIGACIÓN Y POST GRADO**  
**Maestría En Derecho Público Con Énfasis En Responsabilidad**  
**Patrimonial**

**“EL INFORME DE AUDITORÍA ESPECIAL COMO MEDIO PROBATORIO**  
**EN LA JURISDICCIÓN DE CUENTAS”**

**GISELLE MARÍA DE ICAZA DÍAZ**

Proyecto Final de Graduación presentado como  
Requisito parcial para optar al Grado  
Académico de **Máster en Derecho Público**  
**con énfasis en Responsabilidad Patrimonial**

**PANAMÁ, REPÚBLICA DE PANAMÁ**

**2020**

## **DEDICATORIA**

A Dios quien me todo momento estuvo a mi lado, brindándome su sabiduría para culminar con éxito esta meta.

A mi madre María Onelía Díaz Almanza, quien me alentó en todo momento para culminar este sueño y quien me apoyo de manera incondicional cuidándome a mi hijo.

Al mejor regalo que me ha dado Dios, mi hijo Julio César Villarreal De Icaza, por las horas que le reste para estar con él y para que este trabajo de graduación pueda ser ejemplo para él y logré convertirse en un profesional en el futuro.

## **AGRADECIMIENTO**

Agradezco a la Fiscalía General de Cuentas por la oportunidad de realizar esta maestría, muy especialmente al Licdo. Andrés Sué, quien deposito su confianza en mí para prestar mis servicios en dicha institución.

Al Dr. Amílcar Bonilla, que gracia a sus comentarios atinados y su asesoría he logrado concluir con satisfacción este trabajo.

A mis compañeros de estudios, Ilzedith Cedeño, Anabella Garrido, Migdalia Gutiérrez, quienes en estos años se convirtieron en una gran familia para mí.

A todas las personas que directa o indirectamente me ayudaron a cumplir mi meta.

## TABLA DE CONTENIDO

DEDICATORIA.....	ii
AGRADECIMIENTO.....	iii
ÍNDICE DE CUADROS .....	ix
ÍNDICE DE GRÁFICAS.....	x
<b>INTRODUCCIÓN.....</b>	<b>1</b>
<b>CAPÍTULO 1: “EL PROBLEMA” .....</b>	<b>.....</b>
<b>1.1. ANTECEDENTES DEL PROBLEMA.....</b>	<b>4</b>
<b>1.2. JUSTIFICACIÓN .....</b>	<b>5</b>
<b>1.3. FORMULACIÓN DEL PROBLEMA.....</b>	<b>7</b>
<b>1.4. ALCANCES Y LÍMITES DEL PROBLEMA.....</b>	<b>9</b>
<b>1.5. OBJETIVOS.....</b>	<b>10</b>
<b>1.5.1. OBJETIVOS GENERALES .....</b>	<b>10</b>
<b>1.5.2. OBJETIVOS ESPECIFICOS .....</b>	<b>11</b>
<b>1.6. HIPÓTESIS GENERAL.....</b>	<b>12</b>
<b>CAPÍTULO 2: “MARCO TEÓRICO” .....</b>	<b>.....</b>
<b>2.1. Aspectos históricos de la Jurisdicción de Cuentas.....</b>	<b>15</b>
<b>2.1.1. Constitución de 1904.....</b>	<b>15</b>
<b>2.1.2. Ley 12 de 23 de marzo de 1904.....</b>	<b>16</b>
<b>2.1.3. Ley 56 de 25 de mayo de 1904 .....</b>	<b>17</b>
<b>2.1.4. Ley 33 de 14 de febrero de 1917 .....</b>	<b>20</b>
<b>2.1.5. Ley 30 de 30 de diciembre de 1918 .....</b>	<b>21</b>
<b>2.1.6. Ley 84 del 29 de diciembre de 1930.....</b>	<b>22</b>
<b>2.1.7. Constitución de 1941 .....</b>	<b>23</b>

2.1.8. Ley 6 del 1° de febrero de 1941 .....	24
2.1.9. Constitución de 1946 .....	24
2.1.10. Constitución de 1972 .....	26
2.1.11. Ley N° 32 del 8 de noviembre de 1984 .....	26
2.1.12. La extinta Dirección de Responsabilidad Patrimonial .....	30
<b>2.2. La Jurisdicción de Cuentas en Panamá .....</b>	<b>33</b>
2.2.1. Características del Tribunal de Cuentas .....	35
<b>2.3. El Informe de Auditoría Especial en la Jurisdicción de Cuentas de Panamá. ....</b>	<b>38</b>
2.3.1. Concepto de Auditoría .....	38
2.3.2. Objetivo y finalidad de las auditorías .....	39
2.3.3. Concepto de Informe de Auditoría .....	40
2.3.4. Clasificación de los Informes de Auditoría .....	41
2.3.4.1. Auditoría Externa .....	41
2.3.4.2. Auditoría interna .....	43
2.3.4.3. Auditorías financieras .....	44
2.3.4.4. Auditorías Operacionales .....	46
2.3.4.5. Auditorías Especiales .....	47
<b>Normas de Auditorías .....</b>	<b>51</b>
2.3.5.1. Normas de Auditorías Gubernamental .....	53
2.3.5.2. Normas de Auditorías Gubernamental en Panamá .....	58
2.3.6. El Informe de Auditoría Especial elaborado por la Contraloría General de la República .....	60
<b>Estructura y contenido de los Informes de Auditoría Especial .....</b>	<b>65</b>
<b>Elementos fundamentales que deben tomarse en cuenta al momento de efectuar una auditoría especial.....</b>	<b>67</b>
2.3.7. El Informe de Auditoría Especial como medio probatorio .....	69
<b>CAPÍTULO 3: “ METODOLOGÍA DE LA INVESTIGACIÓN” .....</b>	<b>.....</b>
<b>3.1 DISEÑO DE LA INVESTIGACIÓN.....</b>	<b>72</b>
<b>3.2FUENTES DE INFORMACIÓN .....</b>	<b>72</b>

<b>3.3 SISTEMA DE HIPOTESIS O PREGUNTAS</b> .....	72
<b>3.3.1. Pregunta o Hipótesis Nula</b> .....	73
<b>3.3.2. Pregunta o Hipótesis Científica</b> .....	73
<b>3.4 SISTEMAS DE VARIABLES</b> .....	73
<b>3.4.1. Definición Conceptual</b> .....	74
<b>3.4.2. Definición Operacional</b> .....	74
<b>3.5 POBLACIÓN Y MUESTRA</b> .....	74
<b>3.6 DESCRIPCIÓN DEL INSTRUMENTO</b> .....	75
<b>3.6.1 TRATAMIENTO DE LA INFORMACIÓN</b> .....	75
<b>3.7 ANÁLISIS E INTERPRETACIÓN DE LOS DATOS OBTENIDOS</b> .....	76
<b>3.8 PRESENTACIÓN DE CUADROS Y GRÁFICAS</b> .....	76
<b>“CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES”</b> .....	
<b>CONCLUSIONES</b> .....	98
<b>RECOMENDACIONES</b> .....	102
<b>BIBLIOGRAFÍAS</b> .....	104
<b>ANEXOS</b> .....	

## ÍNDICE DE CUADROS

<b>Nro. Cuadro</b>	<b>Contenido</b>	<b>Página</b>
Cuadro N°1	Distribución de los encuestados Según sexo (Mayo 2018)	77
Cuadro N°2	Distribución por área de trabajo (Mayo 2018)	79
Cuadro N°3	Conocimiento de la Jurisdicción de Cuentas en Panamá (Mayo 2018)	81
Cuadro N°4	Conocimiento del Informe de Auditoría Especial (Mayo 2018)	83
Cuadro N°5	Considera que el Informe de Auditoría Especial es el documento que se usa para plasmar deficiencias en el control interno de una entidad (Mayo 2018)	85
Cuadro N°6	Conocimiento de la autoridad encargada de fiscalizar y emitir los reparos que surgen de las investigaciones.	87
Cuadro N°7	Cree que el Informe de Auditoría Especial con el objetivo de establecer las irregulari- dades detectadas en las instituciones y que afectan el patrimonio del Estado.	89
Cuadro N°8	Considera eficaz los reparos formulados a través de los informes de Auditoría Especial.	91
Cuadro N°9	Cree que los Informes de Auditoría Especial se remiten debidamente estructurados y recogen las pruebas necesarias.	93
Cuadro N°10	Conoces las estadísticas de las Resoluciones de Cargos dictadas de acuerdo a las cuantías establecidas en el Informe de auditoría Especial	95

## ÍNDICE DE GRÁFICAS

<b>Nro. Gráfica</b>	<b>Contenido</b>	<b>Página</b>
Gráfica N°1	Distribución de los encuestados Según sexo (Mayo 2018)	78
Gráfica N°2	Distribución por área de trabajo (Mayo 2018)	80
Gráfica N°3	Conocimiento de la Jurisdicción de Cuentas en Panamá (Mayo 2018)	82
Gráfica N°4	Conocimiento del Informe de Auditoría Especial (Mayo 2018)	84
Gráfica N°5	Considera que el Informe de Auditoría Especial es el documento que se usa para plasmar deficiencias en el control interno de una entidad (Mayo 2018)	86
Gráfica N°6	Conocimiento de la autoridad encargada de fiscalizar y emitir los reparos que surgen de las investigaciones.	88
Gráfica N°7	Cree que el Informe de Auditoría Especial con el objetivo de establecer las irregulari- dades detectadas en las instituciones y que afectan el patrimonio del Estado.	90
Gráfica N°8	Considera eficaz los reparos formulados a través de los informes de Auditoría Especial.	92
Gráfica N°9	Cree que los Informes de Auditoría Especial se remiten debidamente estructurados y recogen las pruebas necesarias.	94
Gráfica N°10	Conoces las estadísticas de las Resoluciones de Cargos dictadas de acuerdo a las cuantías establecidas en el Informe de Auditoría Especial	96

## INTRODUCCIÓN

Pocas instituciones tienen una historia tan rica e interesante como la de la Jurisdicción de Cuentas. Aunque debe citarse siempre el modelo español y la extinta Dirección de Responsabilidad Patrimonial, como los antecedentes directos del Tribunal de Cuentas en Panamá. Esto es así, ya que con la experiencia de la Dirección de Responsabilidad Patrimonial que surgió después de la intervención militar estadounidense en Panamá de 1989, la reforma constitucional promulgada en el 2004 instauró la nueva Jurisdicción de Cuentas para conocer las causas contra los empleados y agentes de manejo, al igual que el Tribunal de Cuentas, que reemplaza a dicha institución administrativa revestida de funciones jurisdiccionales, como el organismo central de dicha Jurisdicción.

Nuestra investigación se denomina “El Informe de Auditoría Especial como medio probatorio en la Jurisdicción de Cuentas” y con la misma se pretende establecer la efectividad que tiene el Informe de Auditoría Especial, como medio de prueba, en los procesos patrimoniales, por lo que nos dará la oportunidad de revisar y observar los parámetros establecidos para la redacción de dicho informe, entendiéndose que el mismo debe contener las evidencias necesarias, la delimitación de las responsabilidades de los implicados en las irregularidades detectadas, acompañado con los documentos sustentadores correspondientes, a

fin de que tales elementos sirvan para llegar a una decisión final, donde el Estado sea el beneficiado.

El trabajo de investigación cuenta con cuatro capítulos divididos de la siguiente manera: En el Primer Capítulo, se plantea el problema, el porqué de nuestra investigación, indicando los objetivos generales, como los específicos y una que otras proposiciones tentativas de respuestas a lo que señalamos como planteamiento del problema.

El Segundo Capítulo, es el Marco teórico, que reúne todo lo referente a los aspectos teóricos del tema investigado, aquí expondremos todo aquello consultado en las fuentes bibliográficas, así como nuestra opinión sobre los temas más importante.

Así mismo, se plantea el Tercer y Cuarto Capítulo, referente al Diseño metodológico, y los resultados obtenidos.

Nuestro aporte termina con la enumeración de conclusiones y recomendaciones que creemos pertinentes y con una bibliografía que plasma no sólo las fuentes citadas con rigurosidad, si no todas aquellas que, con algún esfuerzo, consultamos con el fin de revisar las últimas tendencias del Informe de Auditoría Especial en la Jurisdicción de Cuentas.

**CAPÍTULO 1:**  
**“EL PROBLEMA”**

## **1.1. ANTECEDENTES DEL PROBLEMA**

La Jurisdicción de Cuentas, es una entidad de la administración de justicia patrimonial con raíces desde que Panamá se constituyó como República y sus antecedentes remontan desde la época colonial hasta la creación de la extinta Dirección de Responsabilidad Patrimonial dentro de la Contraloría General de la República, creada mediante Decreto de Gabinete N°36 de 10 de febrero de 1990.

En Panamá, la Jurisdicción de Cuenta se desarrolla mediante la Ley 67 de 14 de noviembre de 2008, que responde a las disposiciones contenidas en los artículo 280, numeral 13, 281,304 y 327, numeral 4, de la Constitución Política y cuyos aspectos más relevantes son la organización de la Jurisdicción de Cuentas, la creación del Tribunal de Cuentas y de la Fiscalía de Cuentas, así como la configuración de un proceso de cuentas ágil y eficaz.

La Jurisdicción de cuentas se ejerce de manera permanente en todo el territorio nacional y su esfera de competencia comprende el juzgamiento por las irregularidades, que impliquen apropiación, pérdida o menoscabo de los fondos y los bienes públicos, en vista de las acciones u omisiones de todos aquellos servidores públicos o particulares que, en su caso, los reciban, los recauden, lo manejen, los inviertan, los paguen, los administren, los cuiden, los custodien o lo controlen, los aprueben, los autoricen, los paguen o los fiscalicen.

En nuestro país, es la primera vez que constitucionalmente se establece expresamente el Tribunal de Cuentas y se delega a la ley regular la materia. La única constitución que abordó esta materia, pero de manera escueta y ambigua fue la Constitución de 1904. Es así que dicha institución tiene una función importante, como lo es, la de sancionar la corrupción en el sector público, pero a nivel jurisdiccional

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

## **1.2. JUSTIFICACIÓN**

Con la creación del Tribunal de Cuentas en Panamá, mediante la Ley 67 de 14 de noviembre de 2008, los Magistrados que la integran requieren de la elaboración de un informe especializado y estructurado, de tal forma que reúna los requisitos necesarios de información para la toma de decisiones.

El Informe utilizado para tal fin, ha sido denominado "*Informe de Auditoría Especial*" y es elaborado por la Dirección General de Auditoría de la Contraloría General de la República, ente encargado de presentar para su juzgamiento, ha dicho Tribunal, las cuentas de los agentes y servidores públicos de manejo cuando surjan reparos por razón de supuestas irregularidades y se prepara exclusivamente cuando se determina la existencia de responsabilidad patrimonial o administrativa.

Es por esta razón, que nos interesa conocer si dichos informes, elaborados por la Contraloría General de la República, reúnen los elementos probatorios necesarios para lograr establecer, de manera fehaciente, la existencia de un perjuicio económico, la identificación de los posibles responsables y que esto esté debidamente acreditado con los documentos o pruebas que lo confirmen, para que de esta manera, se logre emitir una Resolución de Cargos ( Sentencia final), que resarciría el perjuicio ocasionado.

La investigación nos dará la oportunidad de revisar y mejoras nuestras investigaciones y permitirá conocer, si efectivamente el Informe de Auditoría Especial es un medio de prueba que puede ser aportado al proceso para informar, evaluar o acreditar las irregularidades ocasionadas y que dan lugar a una lesión patrimonial.

Los principales beneficiados serán estudiantes de derecho, abogados, funcionarios públicos, auditores forenses, agentes de manejos y empresas privadas que de una manera u otra participen en algún proceso patrimonial.

Esta investigación tiene un valor no solo didáctico, por las enseñanzas que podrá ofrecer, sino también como inquietud científica al incursionar la solución de un problema latente, como lo son los Informes de Auditoría Especial en la actualidad.

### 1.3. FORMULACIÓN DEL PROBLEMA

El doctor Fred Kerlinger, explicó que la formulación de un problema expone tres condiciones:

- “1. El problema debe plantearse en forma de pregunta; evitando así la ambigüedad;
2. El problema debe establecer la relación de dos variables;
3. Su formulación debe ser tal que debe permitir la prueba empírica...”<sup>1</sup>

---

<sup>1</sup> KERLINGER, Fred. Investigación del Comportamiento. Casa Editora Interamericana. México, 1975, Pág.773.

Asimismo, Hurtado y Toro, define que la formulación del problemas es específicamente el asunto que se va a investigar<sup>2</sup>, por lo que constituye la concreción del mismo en términos definidos, claros y precisos. Por lo general la formulación del problema es una pregunta que condensa todo el planteamiento, por ello en la redacción se debe analizar y utilizar cada término para que refleje la intención de la investigación.

Frente a las consideraciones expuestas estamos en condición de formular el siguiente problema de investigación:

¿Existe relación entre la eficacia de los informes de auditoría especial y las resoluciones de cargos dictadas por el Tribunal de Cuentas?

Este planteamiento nos conlleva a la relación de dos variables, una independiente que sería la causa y la otra dependiente que hace las veces de efecto; formando así una relación causa-efecto en la formulación del mismo. La variable independiente sería: **“la eficacia de los informes de auditoría especial”** y la variable dependiente: **“las resoluciones de cargos dictadas por el Tribunal de Cuentas”**.

---

<sup>2</sup> HURTADO, Iván y TORO, Josefina. Paradigmas y Métodos de Investigación en tiempos de cambio. Venezuela, 2007, Pág. 80.

#### **1.4. ALCANCES Y LÍMITES DEL PROBLEMA**

Este estudio pretende divulgar a todos los involucrados en el proceso de cuentas, sean servidores públicos, estudiantes, abogados y lectores en general, sobre la importancia que tiene el informe de auditoría especial dentro de la jurisdicción de cuentas, en nuestra legislación, así como las fallas o vacíos que puedan emanar de él y el resultado que se pueda obtener de las irregularidades detectadas.

La importancia que tiene este trabajo de investigación para la sociedad, es que contribuye en gran medida a esclarecer dudas o inquietudes que se tenga respecto al informe de auditoría especial y la investigación que realiza la Fiscalía de Cuentas; así como también ayuda a quienes conocen de la materia, a brindarle al resto de la población interesada la suficiente información para un mejor entendimiento del tema estudiado, siendo ésta jurisdicción nueva, en nuestra legislación.

Debemos estar conscientes de las limitaciones que se nos puedan presentar, tales como la falta de documentación, siendo la jurisdicción de cuentas, una figura relativamente nueva en la legislación, así como el de obtener toda la información referente a la confección de un informe de auditoría especial, siendo

éste el documento que se prepara exclusivamente cuando se determina la existencia de responsabilidad patrimonial.

La información que se obtenga de este trabajo de investigación puede servir para recomendar, los lineamientos que debe contener el informe de auditoría especial o el mecanismo que se debe utilizar, para que éste sea medio probatorio en los procesos de cuentas y de esta manera los bienes o fondos públicos sean debidamente resarcidos, cuando hayan sido utilizados de manera negligente u obtenidos por medio de irregularidades debidamente detectadas.

## **1.5. OBJETIVOS**

Los objetivos que tiene el presente trabajo de investigación, es la meta final donde pretendemos llegar.

Por esta razón una vez ya identificada y definida la situación problema que se está investigado, podemos pasar a formular lo que nos proponemos; que nos interesa conocer. Los objetivos que a continuación se presentarán, se expresarán de manera general y luego específico.

### **1.5.1. OBJETIVOS GENERALES**

- Evaluar la importancia del Informe de Auditoría Especial dentro de la jurisdicción de Cuentas.
- Determinar las características del Informe de Auditoría Especial.

### **1.5.2. OBJETIVOS ESPECIFICOS**

- Definir el concepto del Informe de Auditoría Especial .
- Identificar las debilidades que presentan los Informes de Auditoría Especial en la Jurisdicción de Cuentas.
- Conocer los parámetros que debe contener un Informe de Auditoría Especial.
- Verificar la validez de los Informes de Auditoría Especial presentados a la Jurisdicción de Cuentas.
- Comparar algunos aspectos relacionados con el Informe de Auditoría Especial en la Jurisdicción de Cuentas, con otras legislaciones.
- Verificar estadísticamente las resoluciones de cargos dictadas por el Tribunal de Cuentas, con relación a los Informes de Auditoría Especial realizados.

## 1.6. HIPÓTESIS GENERAL

Una hipótesis es una proposición tentativa acerca de la relación entre dos o más fenómenos o variables y debe reunir ciertas condiciones, tales como:

1. Expresar una relación entre las variables dependientes o independientes, ofreciendo, a su vez, respuestas tentativas a los problemas de investigación;
2. Debe ser medible, o sea, la evaluación de hipótesis depende de la existencia de métodos para probarlas; y,
3. Debe ser la transformación directa de las preguntas de la investigación.”<sup>3</sup>

La hipótesis dentro de las investigaciones son proposiciones de tanteo acerca de las relaciones entre dos o más variables y se apoyan en conocimientos organizados y sistematizados, es decir, son sólo propuestas sujetas a comprobación empírica.

---

<sup>3</sup> MCNAMAKFOROOSH, Naghi. Metodología de la Investigación. Editorial Limusa, México, 5ta Reimpresión, 1992, Pág.531.

La hipótesis general de nuestra investigación es:

**¿Es el Informe de Auditoría Especial, el medio probatorio eficaz dentro de la Jurisdicción de Cuentas?**

**CAPÍTULO 2:**  
**“MARCO TEÓRICO”**

## **2.1. Aspectos históricos de la Jurisdicción de Cuentas**

Desde el inicio de nuestra historia, los gobernantes de este país establecieron mecanismos para fiscalizar y controlar el manejo de los bienes públicos. Es por esta razón, que es importante conocer las diversas leyes que han regulado la materia patrimonial en nuestro país.

El concepto de Jurisdicción de Cuentas tuvo sus orígenes en la primera Constitución Política de la República y estableció las bases jurídicas para crear lo que fue la extinta Dirección de Responsabilidad Patrimonial.

### **2.1.1. Constitución de 1904**

La Constitución de 1904 es la culminación del movimiento iniciado en 1841, al proclamarse la separación política de la República de Colombia, la Junta de Gobierno Provisional convocó a la elección de una Convención Nacional constituyente. La Convención se instaló en la Ciudad de Panamá en enero de 1904, concluyó su labor el 13 de febrero de 1904 elaborando la primera Constitución republicana panameña, que fue sancionada por el Ejecutivo el 15 de febrero de 1904.

La Constitución fue un documento de conciliación política entre el partido liberal y el partido conservador, pero predominaron las instituciones conservadoras.

Esta Constitución no consagraba un organismo denominado Contraloría General de la República, tal como se conoce hoy, pues únicamente se refería a las funciones administrativas de la Asamblea Nacional, al establecer en el artículo 67, Título VI, lo siguiente:

**“Artículo 67:** Son funciones administrativas de la Asamblea Nacional:

5. Nombrar los jueces del Tribunal de Cuentas

6. Nombrar el Visitador Fiscal de todas las oficinas de Hacienda de la República

7.

8.

9. Examinar y fenecer definitivamente en cada reunión ordinaria, la cuenta General del Tesoro que el Poder Ejecutivo le presente...”.

Como hemos observado, la primera constitución sólo otorgaba la facultad que tenía la Asamblea Nacional de nombrar a los jueces de cuentas, ésta no fijaba las bases constitucionales para el establecimiento de un Tribunal de Cuentas, como tal.

#### **2.1.2. Ley 12 de 23 de marzo de 1904**

Mediante la Ley N°12 de 23 de marzo de 1904 se reguló las funciones del Visitador Fiscal, establecido en la Constitución de 1904, como funcionario de la Secretaria de Hacienda, con jurisdicción a nivel nacional. Esta Ley se desarrolló en virtud de lo establecido en el artículo señalado.

La principal función del Visitador Fiscal era practicar el post-audito. Era encargado de supervisar el manejo de las operaciones del Tesoro Nacional; de investigar y ordenar el cumplimiento de las regulaciones de contabilidad; de investigar que las rentas nacionales se recaudaran de manera correcta; de visitar las administraciones provinciales de Hacienda en todo el país; de examinar los registros de contabilidad a cargo de las oficinas de manejos y de exigir de los funcionarios de instrucción y juzgados de primera instancia, los informes que considerara convenientes sobre el estado de los negocios relacionados con el fraude a las rentas nacionales.

Si bien la Ley N°12 de 23 de marzo de 1904<sup>4</sup> establecía las funciones del Visitador Fiscal, en ella existía un vacío, pues no estaban claramente definidas su independencia funcional, pues estaba adscrito a la Secretaría de Hacienda, hoy conocida como el Ministerio de Economía y Finanzas.

### **2.1.3. Ley 56 de 25 de mayo de 1904**

Con la Ley 56 de 25 de mayo de 1904 se organizó el Tribunal de Cuentas de aquella época. El artículo 1° de la ley en comento establece lo siguiente:

---

<sup>4</sup> Gaceta Oficial N°12 de 13 de abril de 1904.

**“Artículo 1:** Créase un Tribunal de Cuentas en la República, que se compone de tres contadores, nombrados en propiedad por la Asamblea Nacional y por mayoría absoluta de votos.

Párrafo: Para ser Contador se requiere ser ciudadano panameño por nacimiento o por naturaleza y estar a paz y salvo con el Erario Público<sup>5</sup>”.

Este Tribunal de Cuentas está formado por tres contadores, nombrados en propiedad por la Asamblea Nacional y por mayoría absoluta de votos, que debían a través del juicio de cuentas fenecer en dos instancias las cuentas mensuales o anuales, así como deducir sus alcances líquidos.

La decisión de segunda instancia podía apelarse ante la Corte Suprema de Justicia. Ese Tribunal tenía competencia para examinar o fenecer las Cuentas de:

1. Los responsables del Erario Nacional.
2. Los empleados o los individuos particulares que por cualquier motivo recaudaren o manejen fondos, rentas o caudales de la Nación.
3. Las empresas a las cuales se les hubiere garantizado el pago de un interés sobre el capital intermedio, de un auxilio o de una subvención del Tesoro de la República, mientras no caducare este pago o la garantía.
4. Esclarecía la verdad al ramo de bienes desamortizados y conocer con exactitud si existían aún bienes de esta clase en el territorio nacional, cuáles

---

<sup>5</sup> Gaceta Oficial N°27 de 9 de junio de 1904.

eran estos bienes, la renta que producían y los que de estas estaban ocultos o había pasado a poder de terceros sin el cumplimiento de las formalidades legales.

Esta misma Ley fijaba las funciones del Secretario y demás empleados del Tribunal de Cuentas. Asimismo consagraba los recursos que procedían contras las decisiones dictadas por el Tribunal, así como la responsabilidad civil de los ordenadores. Igualmente, se refería a los finiquitos de cuentas que debía expedir la institución.

Se infiere de los artículos 14 y 15 de la Ley, las funciones más importantes de este Tribunal las siguientes:

**“Artículo 14:** El examen y fenecimiento en primera y segunda instancia de las cuentas que deben informar los responsables del Erario Público, empleados o individuos que por cualquier motivo recauden o manejen fondos, rentas o caudales de la nación, corresponde a la Oficina del Tribunal de Cuentas.”

**“Artículo 15:** Ningún juez ni tribunal de la república podrá conocer ni decidir en negocios de cuentas de las especificadas en esta ley, a no ser por recurso de queja ante la Corte Suprema de Justicia, cuando se trate de exigir responsabilidad a los contadores por mal desempeño en ejercicio de sus funciones o por apelación de los Responsables del Erario ante la misma corte, de los autos definitivos de la Oficina del Tribunal de Cuentas deduciendo los alcances líquidos y de que se trata más adelante”.

#### **2.1.4. Ley 33 de 14 de febrero de 1917**

Con esta ley se introduce reformas en materia del examen y fiscalización de las cuentas. Suplantó el Tribunal de Cuentas colegiado tal cual fue creado por la Ley 56 de 1904, por un Tribunal de Cuentas Unitario, regido por el Juez de Cuentas, a quien nombraba la Asamblea Legislativa para un período de dos (2) años. Es decir, esta ley crea la Oficina de Fiscalización de Cuentas.

Se crea la figura del Auditor General del Tesoro, el cual estaba adscrito a la Secretaría de Hacienda y tenía entre sus funciones, la de examinar y revisar toda la nómina, planilla o cuenta contra el Tesoro; pasar diariamente a la Secretaría de Hacienda y Tesoro para el pago de nóminas, cuentas o planillas que encontrase conforme; vigilar que los libros de contabilidad se llevaran correctamente a fin de conocer el estado de las finanzas del Estado; el de fiscalizar la recaudación de impuestos e instruir investigaciones sumarias en defensa de los intereses del Fisco Nacional.

Estableció que el Tribunal de Cuentas estaría conformado por tres (3) funcionarios encargados de la fiscalización y control del manejo de fondos públicos, siendo estos el Juez de Cuentas, el Visitador Fiscal y el Auditor General .

### **2.1.5. Ley 30 de 30 de diciembre de 1918**

La Asamblea Nacional con esta Ley autoriza al Ejecutivo para que pueda nombrar al máximo funcionario fiscalizador de la República, es decir, el Agente Fiscal. El Agente Fiscal era subordinado del Presidente de la República, con funciones de alta inspección del sistema de contabilidad y tenía facultades para intervenir en todas las cuentas, propicio la desaparición del Juez de Cuentas, ya que se estimó que el sistema de contabilidad era eficiente, tornando sus servicios innecesarios adscribiendo sus asuntos al mencionado Agente Fiscal.

Entre las funciones del Agente Fiscal estaban las siguientes:

1. Recaudación eficiente de las rentas públicas mediante el perfeccionamiento del servicio de los empleados encargados de coleccionar los ingresos señalados en el presupuesto;
2. Depositar en el Banco Nacional el monto total de las recaudaciones para evitar manejos no adecuados por parte de los funcionarios públicos responsables.
3. Elaborar informes de contabilidad, estilo bancario, para que todas las cuentas fueran balanceadas diariamente y permitieran conocer el estado del Tesoro Público en cualquier momento; y

4. Mantener el presupuesto de gastos como definitivo, una vez emitido y no permitir que sufriera alteraciones sino cada seis (6) meses, cuando el Agente Fiscal hubiera declarado el superávit o déficit resultante de la ejecución presupuestaria.

#### **2.1.6. Ley 84 del 29 de diciembre de 1930.**

Con la Ley No. 84 de 1930, se deroga la Ley 30 de 20 de diciembre de 1918. Se crea la Oficina de Contabilidad y Contraloría, a cargo de un funcionario con el título de Contralor General de la República, nombrado por un período de cuatro años y su nombramiento requería la aprobación de la Asamblea Nacional. Esta oficina tenía jurisdicción en el examen y revisión de las cuentas de los funcionarios, empleados y agentes que recibiera, custodiaran o desembolsaran fondos públicos. Esta oficina dependía directamente del Presidente de la República, a quien según la ley era el único funcionario al cual debía responder. Ley que disponía que el Ejecutivo podía nombrar asesores para esa oficina.

Las funciones asignadas a esta oficina eran las siguientes:

1. Establecer y llevar a cabo las cuentas de control de fondos y las cuentas generales de control del Gobierno Nacional.
2. Establecer y mantener un control efectivo sobre el numerario, las especies venales y todos los bienes del Estado, mueble o inmuebles y sobre

todos aquellos que al Estado le hayan sido confiados y se encuentren bajo la custodia, cuidado y control de funcionarios, empleados o agentes del Gobierno Nacional.

3. Con la aprobación del Poder Ejecutivo, dictar reglamentos que sirvan de norma a todas las personas que reciban y desembolsen fondos o que tengan a su cuidado o bajo su custodia y control fondos o bienes de cualquier naturaleza que pertenezcan a la Nación o por lo cuales ésta, sea responsable.

4. Fijar las fechas y formas en que debían rendirse las cuentas al Contralor General para su examen y finiquito.

También se estableció que el Contralor General sería el encargado de refrendar todos los bonos de deuda pública y tenía la responsabilidad de preparar el proyecto de presupuesto, bajo la dirección del Ejecutivo.

### **2.1.7. Constitución de 1941**

La Constitución de 1941, establece un Departamento del Poder Ejecutivo, independiente de los Ministerios de Estado, denominado Contraloría General de la República; cuya misión es la de fiscalizar y controlar los movimientos de los Tesoros Públicos.

El Contralor General de la República, sería nombrado por el Presidente con la aprobación de la Asamblea Nacional, por un período de seis años, dentro del cual no podrá ser suspendido ni removido, sino por las causas definidas en la Ley.

Con esta Constitución, la Contraloría General de la República, queda dependiente o subordinada del Presidente de la República, habiéndosele dado rango constitucional.

#### **2.1.8. Ley 6 del 1° de febrero de 1941**

Ley organizó la Contraloría General de la República y le atribuyó expresamente la jurisdicción sobre el examen y revisión de las cuentas.

La Ley 6 del 1° de febrero de 1941<sup>6</sup>, establecía entre otras cosas, las funciones de la Contraloría General de la República, de las cuales se destaca la de establecer y llevar las cuentas de control de fondos y las cuentas generales de control del Tesoro Nacional, entre otras.

#### **2.1.9. Constitución de 1946**

La Constitución de 1946, establece en su artículo 223, que habrá un Departamento independiente del Órgano Ejecutivo denominado Contraloría General de la República, cuya misión es la de: Fiscalizar, regular, vigilar y controlar los movimientos de los tesoros públicos y la de examinar, comprobar, revisar e intervenir las cuentas de los mismos.

Ejercerá la Dirección de ese Departamento un funcionario que se denominará Contralor General de la República, secundado por un Subcontralor General, nombrado por la Asamblea Nacional por un período que comenzará el 1° de noviembre de cada cuatro años; dentro del cual no podrán

---

<sup>6</sup> Gaceta Oficial N°8448 de 7 de febrero de 1941.

ser suspendidos ni removidos, sino por la Corte Suprema de Justicia en virtud de causas definidas en la Ley.

Igualmente se establecía expresamente las funciones de la Contraloría y del ente fiscalizador, las cuales se enumeraban así:

1. Llevar las cuentas de la nación, incluyendo las de deuda pública interna y externa.
2. Establecer los métodos de contabilidad de todas las dependencias nacionales, provinciales y municipales y las formas de rendir cuentas de los empleados de manejo.
3. Dirigir y formar la estadística nacional.
4. Recabar, de los funcionarios correspondientes, informes sobre la gestión fiscal de las entidades públicas nacionales, provinciales, municipales, autónomas y semi -autónomas.
5. Revisar y fenecer las cuentas de los funcionarios responsables de todos los tesoros públicos y de las entidades autónomas y semi-autónomas, entre otras.

Con esta Constitución la Contraloría General de la República pasó de ser un departamento del Poder Ejecutivo a ser un ente que dependía de la Asamblea Nacional, a la cual debía informar de sus actividades anualmente.

#### **2.1.10. Constitución de 1972**

Esta Constitución ha sido modificada en varias ocasiones, la última ocurrió con el Acto Legislativo N°1 de 2004 y contempla en la actualidad en el Título IX de Hacienda Pública, lo siguiente:

**“Artículo 279:** Habrá un organismo estatal independiente, denominado Contraloría General de la República, cuya dirección estará a cargo de un funcionario público que se denominará Contralor General, secundado por un Sub contralor, quienes serán nombrados para un periodo igual al del Presidente de la República, dentro del cual no podrán ser suspendidos ni removidos, sino por la Corte Suprema de Justicia, en virtud de causas definidas por la Ley. Ambos serán nombrados para que entren en funciones a partir del primero de enero después de iniciado cada periodo presidencial ordinario.....”<sup>7</sup>.

#### **2.1.11. Ley N° 32 del 8 de noviembre de 1984**

---

<sup>7</sup> MORENO PUJOL, José Martín. Constitución Política de la República de Panamá. Editorial Mizrachi & Pujol, S.A. 2009, pág. 75.

Esta ley se dicta a fin de desarrollar la estructura legal de la Contraloría General de la República consagrada en la constitución de 1972 y constituye la Ley Orgánica de dicho ente estatal a la fecha.

Con esta Ley se consagró de manera taxativa que una de las funciones de la Contraloría General de la República, era la de juzgar las cuentas referentes al movimiento de los fondos públicos. Y es en el capítulo III donde se fijan las atribuciones que tiene esta entidad pública, destacándose, la siguiente:

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

14. Juzgará las cuentas que llevan los agentes y empleados de manejo de fondos públicos, cuando surjan reparos al momento de su rendición o a consecuencia de investigaciones efectuadas por la Contraloría”<sup>8</sup>

Para juzgar las cuentas de los empleados y agentes de manejo de fondos públicos, la Ley estableció dentro del Título IV, lo referente al Juicio de Cuentas.

El Juicio de Cuentas es el análisis jurídico-contable, de la cuenta manejada por el empleado o agente de manejo. Este análisis comprende verificar que el manejo de la cuenta ha sido correcto de acuerdo a la relación entre los ingresos recibidos, los gastos efectuados, la correcta utilización de

---

<sup>8</sup> 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 Gaceta Oficial N°20.188 de 20 de noviembre de 1984, 1984, pág. 9.

dichos fondos y por otra parte que ese manejo se haya dado dentro del marco de la legalidad o amparado en una norma de derecho.

Este Juicio era tramitado de acuerdo con lo establecido en el Código Judicial y el reglamento emitido por la Contraloría General de la República. Se dispuso en el Título V de la Ley 32 de 1984, la creación de Juzgados y Tribunales de Cuentas.

La Ley en comento estableció la doble instancia en el juicio de cuentas y delegó en un único funcionario, las decisiones que se tomaban en primera instancia. Este funcionario debía contar con los mismos requisitos exigidos para ejercer el cargo de Juez de Circuito, conocimientos básicos de contabilidad y auditoría. También se consagra la estabilidad al funcionaria al no poder ser removido ni destituido sino por causas previamente establecidas en la Ley.

La segunda instancia concernía al Tribunal Colegiado, es decir, el de Cuentas, con jurisdicción en todo el territorio de la República, regentado por el Magistrado de Cuentas, el Director de Contabilidad de la Contraloría General y por uno de los abogados de la Dirección de Asesoría Legal de dicha Contraloría, tal cual lo establece el artículo 66 de la Ley 32<sup>9</sup>.

---

<sup>9</sup> 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 Gaceta Oficial N°20.188 de 20 de noviembre de 1984, 1984, pág. 26.

La defensa del interés público en el juicio de cuentas la haría en las dos instancias el Fiscal de Cuentas. El Magistrado de Cuentas, el Juez de Cuentas y el Fiscal de Cuentas, todos servidores públicos de la Contraloría, serían nombrados por el Contralor General de la República.

El juicio tenía por objeto evaluar la gestión de manejo, conforme a un criterio jurídico contable y decidir lo relativo a la responsabilidad patrimonial del respectivo agente o funcionario frente al Estado.

No se tiene conocimiento de que este Tribunal Colegiado haya funcionado, pues con esta ley únicamente se vio los intentos que efectuó la Contraloría General de la República para organizarlos. Respecto a esta Ley, varios fueron los comentarios, sobre su funcionalidad o no, es por esto que resaltar señalar lo expresado por el profesor Pedro Barsallo, profesor de Derecho Procesal de la Universidad de Panamá, al referirse en su obra sobre el tema de la jurisdicción, lo siguiente “la intención de crear una jurisdicción especial con esta ley quizás puede tener justificación pero no puede negarse que las normas que se establecen para ello son confusas y contradictorias. Así vemos que mientras que, por una parte, se crea un Juzgado de Cuentas y un Tribunal de Cuentas que firman parte de la Contraloría General, cuyos titulares serán nombrados por el Contralor General, por otro lado se establece en la ley que: la función ejercida por los Juzgados y Tribunal de Cuentas se consideran, para todos los efectos legales, como si fueran ejercidas por un Tribunal Judicial y las decisiones que emitan tendrán carácter jurisdiccional. Y si bien es cierto que el

numeral 13 del artículo 276 de la Constitución Nacional establece como función de la Contraloría General el Juzgar las cuentas de los agentes y empleados de manejo, cuando surjan reparos de las mismas por supuestas irregularidades; también es cierto que ello no debe entenderse como que el constituyente ha querido con esta atribución otorgarle a la Contraloría General de la República poderes jurisdiccionales, como, a nuestro juicio, erróneamente, pretender hacer la ley 32 de 1984<sup>10</sup>.

#### **2.1.12. La extinta Dirección de Responsabilidad Patrimonial**

Las disposiciones referentes a la jurisdicción de cuentas que fueron reguladas en la Ley 32 de 1984, fueron subrogadas por el Decreto de Gabinete 36 de 10 de febrero de 1990, por el cual se crea dentro de la Contraloría General de la República, la Dirección de Responsabilidad Patrimonial y se adopta su procedimiento.

La estructura legal de la Dirección de Responsabilidad Patrimonial (DRP) lo constituye el Decreto de Gabinete 36 de 1990 y el Decreto 65 de 23 de marzo de 1990, por el cual se dicta el reglamento de determinación de responsabilidad, expedido por el Contralor General de la República.

---

<sup>10</sup> BARSALLO, Pedro. Jurisdicción en Estudios Procesales. Editado por Jorge Fábrega Ponce, año 1988.

La Dirección de Responsabilidad Patrimonial era el organismo encargado de juzgar las cuentas de los agentes de manejo de fondos y bienes públicos cuando surjan reparos por supuestas irregularidad en el ejercicio de tal función.

De acuerdo con lo contemplaba el Decreto de Gabinete 36 de 1990, esta dirección tenía jurisdicción en todo el territorio nacional y estaba organizada con tres magistrados, tres suplentes de magistrados y los asistentes de magistrados que fueses necesario. Se exigía que para ser Magistrado de la Dirección de Responsabilidad Patrimonial debían reunir los mismos requisitos que para ser Magistrado de la Corte Suprema de Justicia.

La competencia se encontraba enmarcada en la Constitución Política, en la Ley Orgánica de la Contraloría General de la República, el Decreto de Gabinete 36 de 1990 y el Decreto 65 de 1990 dictadas por el Contralor General.

Nuestra Constitución establece en el artículo 280 que la Contraloría General tiene potestad para juzgar las cuentas de los agentes y empleados de manejo, cuando surjan reparos de las mismas por razón de supuestas irregularidades.

Es por ello, que el artículo 17 del Decreto que estructura la dirección, define al agente de manejo, como toda persona que reciba, maneje, custodie o administre fondos o bienes públicos, quienes están en la obligación de rendir

cuentas a la Contraloría General de la República, en la forma y plazo que ésta, mediante reglamento determine.

El Decreto de Gabinete 36 de 1990, fue objeto de una demanda de inconstitucionalidad, en la que la solicitud principal comprendía la declaratoria de inconstitucionalidad, del Decreto de Gabinete en su conjunto y en particular, la de una serie de artículos, entre los que señalaban los demandantes, que el mismo es violatorio del artículo 276, numeral 13 de la Constitución Política (hoy artículo 280), “ por cuanto excede el alcance de la facultad otorgada a la Contraloría General de la República, en el sentido de que no solo juzga la responsabilidad de los Agentes y empleados encargados de su fiscalización, la de las personas que a cualquier título o sin el por haber tenido acceso a fondos o bienes públicos, se hubieran aprovechado indebidamente de los mismos, en su beneficio o de un tercero” El Pleno de la Corte Suprema de Justicia, mediante sentencia de 7 de febrero de 1992, sobre este punto indicó “Sobre este aspecto el Pleno considera necesario recordar que la Constitución de 1972 introdujo una modificación a la Constitución de 1946, en virtud de que ahora se acentúa la intervención y fiscalización estatal que le confiere a ese organismo del Estado, de carácter independiente, el ejercicio privativo del Control Fiscal. Por primera vez nos encontramos que, por ministerio de la propia Constitución, no se restringen las funciones de la Contraloría General a la enumeración taxativa que hace el artículo 276, sino que autoriza a la ampliación de las mismas por vías legislativas, (inciso único). Como consecuencia de lo anterior, la referencia específica que se hace del numeral 13 de la excerta citada no puede

interpretarse restrictivamente. La importante función del juzgamiento que confiere el numeral 13 de la Contraloría General no sólo debe realizarse en aquellos casos en que los fondos y bienes públicos que la Contraloría General no sólo debe realizarse en aquellos casos en que los fondos y bienes públicos que la Contraloría General debe fiscalizar, regular, controlar, examinar, intervenir y fenecer son accesibles a los empleados y agentes encargados de su fiscalización, sino también a otras personas, según la responsabilidad de que trata el artículo 1090 del Código Fiscal y reglamenta el artículo 17 de la ley 32 de 1984; esta última norma asimila a la categoría de agente de manejo a “toda persona que sin ser funcionario público... administra bienes” del Estado. Por establecido el valor de ley que tiene el Decreto de Gabinete 36 de 1990, resulta evidente que la extensión del cargo de violación que señalan los demandantes al artículo 2, salvo en la frase “sin el” que trae, la que es del todo inocua”.

## **2.2. La Jurisdicción de Cuentas en Panamá**

Después de veinte años de experiencias con la Dirección de Responsabilidad Patrimonial, la reforma constitucional promulgada en el 2004 instauró la nueva Jurisdicción de Cuentas, para conocer las causas contra los empleados y agentes de manejo.

La Ley 67 de 14 de noviembre de 2008 desarrolla la Jurisdicción de Cuentas en Panamá y reforma la Ley 32 de 1984, ley que regulaba el procedo de cuentas en nuestro país hace varios años atrás.

La jurisdicción de cuentas se instituye para juzgar las cuentas de los agentes y empleados de manejo, por razón de supuestas irregularidades, contenidas en los reparos formulados por la Contraloría General de la República.

Para efectos de la Ley es un “empleado de manejo” el servidor público que reciba, recaude, maneje, administre, invierta, custodie, cuide, controle, apruebe, autorice, pague o fiscalice fondos o bienes públicos; mientras que el agente de manejo es toda persona natural o jurídica que reciba, recaude, maneje, administre, invierta, custodie, cuide, controle, apruebe, autorice o pague por cualquier causa fondos o bienes públicos.

La jurisdicción de cuentas en nuestro país tiene rango constitucional tal como se establece en la Constitución Política, Título IX La Hacienda Pública, Capítulo 4°, artículo 281 que dice:

**“Artículo 281:** Se establece la Jurisdicción de Cuentas con competencia y jurisdicción nacional, para juzgar las cuentas de los agentes y empleados de manejo, cuando surjan reparos de esas por razón de supuestas irregularidades.

El Tribunal de Cuentas se compondrá de tres Magistrados los cuales serán designados para un período de diez años así: uno por el Órgano Legislativo, otro por el Órgano Ejecutivo y el tercero por la Corte Suprema de Justicia.

La Ley determinará la creación y funcionamiento del Tribunal de Cuentas.”

### **2.2.1. Características del Tribunal de Cuentas**

Las principales características del proceso patrimonial en Panamá, y las cuales se establecen en la Ley que desarrolla dicha jurisdicción.

- **Es una institución de carácter público**

El Tribunal de Cuentas es una institución de carácter público que juzga la responsabilidad patrimonial derivada de las supuestas irregularidades, contenidas en los reparos formulados por la Contraloría General de la República a las cuentas de los empleados y agentes en el manejo de los fondos y los bienes públicos.

- **Tiene rango constitucional**

Tiene rango constitucional como lo establece la Constitución Nacional en Título IX La Hacienda Pública, capítulo 4°, artículo 281, cuando se señala que el Tribunal de Cuentas tiene competencia y jurisdicción nacional para juzgar las cuentas de los agentes y empleados de manejo, cuando surjan reparos de estas por razón de supuestas irregularidades.

- **Es jurisdiccional**

Tiene facultad para juzgar la responsabilidad patrimonial derivada de las supuestas irregularidades, contenidas en los reparos formulados por la Contraloría General de la República a las cuentas de los empleados y agentes en el manejo de los fondos y los bienes públicos.

- **De competencia privativa**

Es el único Tribunal a nivel nacional que puede juzgar la responsabilidad derivada de las supuestas irregularidades, contenidas en los reparos formulados por la Contraloría General de la República.

- **Independiente de los tres órganos del Estado**

Es independiente de los órganos Legislativos, Ejecutivo y Judicial, lo que le permite juzgar con total independencia e imparcialidad.

- **No ejerce control fiscalizador**

A diferencias de otros Tribunales, como el Tribunal de Cuentas de España, Tribunal Superior de Cuentas de Honduras, el nuestro no ejerce control fiscalizador, pues dicha función recae única y exclusivamente en la Contraloría General de la República.

- **Las resoluciones que se dicta son recurrible ante el mismo Tribunal**

Contra las resoluciones que dicta el Tribunal de Cuentas cabe el recurso de reconsideración, el cual será decidido por el Tribunal. Si el recurso es interpuesto en contra de la Resolución que llama a juicio patrimonial (Resolución de Reparos) será decidida en un término de quince (15) días hábiles y en un término de veinte (20) días hábiles, si el recurso se presenta contra la resolución que decida la causa.

- **Sus fallos hacen tránsito a cosa juzgada**

Sus fallos una vez en firme hacen tránsito a cosa juzgada, que impide que una misma cuestión sea juzgada dos veces.

Además de desarrollar la gestión y estructura del Tribunal de Cuentas, se establecen las de la Fiscalía de Cuentas. La Fiscalía de Cuentas tiene sus funciones en todo el territorio nacional, bajo la responsabilidad de un Fiscal de Cuentas, que es el servidor público que instruye la investigación patrimonial apenas la Contraloría General de la República formule los reparos a consecuencia de irregularidades que afecten fondos o bienes públicos, además de llevar adelante la acusación pública en el proceso patrimonial que se tramita ante el Tribunal de Cuentas.

La Ley 67 de 2008 establece que una de las funciones del Fiscal de Cuentas, es el de instruir la investigación patrimonial correspondiente, una vez la Contraloría General de la República formule reparos en las cuentas de los agentes y empleados de manejo o detecte irregularidades que afecten fondos o bienes públicos; así como también el de practicar las pruebas y diligencias necesarias para comprobar o esclarecer los hechos contenido en esos reparos sobre irregularidades que perjudiquen fondos o bienes públicos.

### **2.3. El Informe de Auditoría Especial en la Jurisdicción de Cuentas de Panamá.**

Nos abocamos a través de las siguientes líneas a exponer de la forma más sucinta y comprensible a nuestro alcance, la tesis acerca del Informe de Auditoría Especial en la jurisdicción de cuentas.

#### **2.3.1. Concepto de Auditoría**

La auditoría es un examen o ejercicio que realiza el auditor. Es una actividad del intelecto, cuyos resultados plasma en el documento que se denomina informe. La auditoría contable viene a constituir la verificación de los estados financieros,

de las operaciones, actividades, documentos financieros y jurídicos de cualquier empresa o entidad estatal<sup>11</sup>.

Al respecto cabe indicar que la auditoría “es la revisión de los estados financieros por parte del auditor independiente que conlleva la atención explícita de la emisión de una opinión profesional independiente, manifestada a través de su informe; por lo que siendo el informe del auditor el resultado final del trabajo ejecutado y la única expresión externa de ese trabajo, se le debe conceder la importancia que requiere, con el fin de que su preparación, contenido y presentación final, se ajusten a las normas de auditoría generalmente aceptadas sobre preparación y presentación de informes”<sup>12</sup>.

### **2.3.2. Objetivo y finalidad de las auditorías**

Las auditorías tienen como objetivo apoyar a los miembros de la empresa en el desempeño de sus actividades, pues la auditoría les proporciona análisis, evaluaciones, recomendaciones, asesoría e información relacionada a las actividades revisadas.

Por su parte, los fines de la auditoría son los aspectos bajo los cuales su objeto es observado., entre ellos podemos señalar que su finalidad se centra a los siguientes aspectos:

---

<sup>11</sup> ARIAS de SALTARIN, Lourdes. Eficacia probatoria del Informe de Auditoría en el proceso penal. Editorial Ibañez, 2008, pág.29.

<sup>12</sup> ANTEQUERA STAND, Miguel. El Informe del auditor independiente .Su contenido, preparación y presentación. Colombia, 1989, pág.

- Indagaciones y determinaciones sobre el estado patrimonial.
- Indagaciones y determinaciones sobre en los estados financieros.
- Indagaciones y determinaciones sobre el estado redivual.
- Descubrir errores y fraudes
- Prevenir errores y fraudes, haciendo exámenes de aspectos fiscales entre otras cosas.

### **2.3.3. Concepto de Informe de Auditoría**

El informe de auditoría es el documento en el que el profesional de auditoría expone el alcance, naturaleza y resultados de su examen y expresa su opinión, como experto independiente, acerca de los estados financieros, operaciones o actividades que han sido objeto del examen.

La mayoría de los informes de auditorías se elaboran de manera similar, tanto en los casos de empresas privadas como entidades públicas, ya que los principios y normas de auditoría son la base o fundamento que orienta el Informe de Auditoría y la actividad del auditor, sea independiente o gubernamental; sin embargo varía el procedimiento y su contenido, según la naturaleza del ente examinad y la finalidad del informe.

#### **2.3.4. Clasificación de los Informes de Auditoría**

En la doctrina se habla de auditorías financieras, operativas, administrativas, fiscales, externas, internas, entre otras. No obstante, la auditoría más común en el ámbito de la contabilidad lo ha sido las auditorías financieras y la auditoría forense, que implica ciertamente la financiera, como necesidad política y económica dirigida a investigar los fraudes corporativos. Las auditorías financieras se enfocan en evaluar la situación financiera y no precisamente buscar fraudes.

Las auditorías especiales reciben distintas acepciones reciben distintos alcances, ya que según la doctrina para algunos son todas las que no recaen en las actividades propias de las financieras y operativas.

En nuestro país, la entidad encargada de dichas tareas, se rige por las Normas de Auditoría Gubernamental para la República de Panamá, adoptadas por la Contraloría General de la República en el año 1996 y es aquí donde han denominado auditorías especiales a las auditorías parciales financieras y parciales operativas.

##### **2.3.4.1. Auditoría Externa**

La auditoría Externa es el examen crítico, sistemático y detallado de un sistema de información de una unidad económica, realizado por un Contador Público sin vínculos laborales con la misma, utilizando técnicas determinadas y con el objeto de emitir una opinión independiente sobre la forma como opera el sistema, el control interno del mismo y formular sugerencias para su mejoramiento. El dictamen u opinión independiente tiene trascendencia a los terceros, pues da plena validez a la información generada por el sistema ya que se produce bajo la figura de la Fe Pública, que obliga a los mismos a tener plena credibilidad en la información examinada.

La auditoría externa examina y evalúa cualquiera de los sistemas de información de una organización y emite una opinión independiente sobre los mismos, pero las empresas generalmente requieren de la evaluación de su sistema de información financiero en forma independiente para otorgarle validez ante los usuarios del producto de este, por lo cual tradicionalmente se ha asociado el término Auditoría Externa a Auditoría de Estados Financieros, lo cual como se observa no es totalmente equivalente, pues puede existir Auditoría Externa del Sistema de información Tributario, Auditoría Externa del Sistema de Información Administrativo, Auditoría Externa del Sistema de Información Automático etc.

Esta clase de auditoría tiene por objeto averiguar la razonabilidad, integridad y autenticidad de los estados, expedientes y documentos y toda aquella información producida por los sistemas de la organización.

El autor Arthur Holmes, señala que este tipo de auditoría tienen como objetivo determinar la veracidad de las exposiciones y declaraciones acerca de su administración<sup>13</sup>.

#### **2.3.4.2. Auditoría interna**

Las auditorías internas son las que se realizan por personas que mantienen relaciones laborales de dependencia con la administración, es decir empleados de la empresa u organización. Es un control de dirección que tiene por objeto la medida y evaluación de la eficacia de otros controles, como el sistema de control interno.

Esta clase de auditoría surge con posterioridad a la auditoría externa por la necesidad de mantener un control permanente y más eficaz dentro de la empresa y de hacer más rápida y eficaz la función del auditor externo. Generalmente, la auditoría interna clásica se ha venido ocupando fundamentalmente del sistema de control interno, es decir, del conjunto de medidas, políticas y procedimientos establecidos en las empresas para proteger el activo, minimizar las posibilidades de fraude, incrementar la eficiencia operativa y optimizar la calidad de la información económico-financiera. Se ha centrado en el terreno administrativo, contable y financiero.

---

<sup>13</sup> HOLMES, Arthur. Auditoría. Principios y procedimientos. Unión Tipográfica. Editorial Hispano Americana, segunda edición, México, 1992, pág. 2.

### 2.3.4.3. Auditorías financieras

La auditoría financiera examina a los estados financieros y a través de ellos las operaciones financieras realizadas por el ente contable, con la finalidad de emitir una opinión técnica y profesional.

Estas auditorías pueden ser internas o externas, pero, son utilizadas por lo general, las externas. Por el crecimiento y complejidad de las relaciones comerciales, las auditorías financieras son efectuadas de manera selectiva, esto es, con base en un procedimiento de muestreo, salvo que el cliente requiera información especial o más extensa<sup>14</sup>.

La auditoría financiera tiene como objetivo principal, dictaminar sobre la razonabilidad de los estados financieros preparados por la administración de las entidades públicas, como objetivos específicos se realizan para:

- Examinar el manejo de los recursos financieros de un ente, de una unidad y/o de un programa para establecer el grado en que sus servidores administran y utilizan los recursos y si la información financiera es oportuna, útil, adecuada y confiable.

---

<sup>14</sup> ARIAS de SALTARÍN, Lourdes. Eficacia probatoria del informe de auditoría en el proceso penal. Editorial Ibáñez, 2008, pág. 36.

- Evaluar el cumplimiento de las metas y objetivos establecidos para la prestación de servicios o la producción de bienes, por los entes y organismos de la administración pública.
- Verificar que las entidades ejerzan eficientes controles sobre los ingresos públicos.
- Verificar el cumplimiento de las disposiciones legales, reglamentarias y normativas aplicables en la ejecución de las actividades desarrolladas por los entes públicos.
- Propiciar el desarrollo de los sistemas de información de los entes públicos, como una herramienta para la toma de decisiones y la ejecución de la auditoría.
- Formular recomendaciones dirigidas a mejorar el control interno y contribuir al fortalecimiento de la gestión pública y promover su eficiencia operativa.

En Panamá, la Contraloría General de la República realiza este tipo de auditorías, las cuales se enmarca en las Normas de Auditoría Gubernamental para la República de Panamá, siendo más notables las auditorías especiales financieras, que son auditorías financieras limitadas a un sector, actividad o documentación financiera específica.

#### 2.3.4.4. Auditorías Operacionales

La auditoría operacional es el examen del flujo de las transacciones llevadas a cabo en una o varias áreas funcionales que constituyen la estructura de una entidad, con el propósito de incrementar la eficiencia y la eficacia operativas a través de proponer recomendaciones que se consideren necesarias.

Este tipo de auditoría involucra los siguientes elementos:

- Debe encausarse hacia los aspectos administrativos de los métodos y procedimientos que integran un sistema.
- La auditoría debe contener un enfoque constructivo.
- El auditor o sus colaboradores no deben intervenir en el diseño detallado de los cambios que requiere un sistema o sus procedimientos.

Algunos autores definen este tipo de auditoría como el análisis de la estructura de la organización, los sistemas internos, la dinámica de trabajo y del desempeño administrativo. Sostienen que la auditoría operativa es una extensión de la auditoría interna, pero se diferencia de ella porque está encaminada a proporcionar una medida del logro de las metas y objetivos de una organización, mientras que la interna se limita al análisis de aspectos contables y financieros<sup>15</sup>.

---

<sup>15</sup> WILLINGHAM, John y CARMICHAEL, D.R. Auditoría: conceptos y métodos. Traducción de la tercera edición en Inglés. Editorial McGraw-Hill, México, 1988, pág. 14.

En las auditorías operacionales los auditores no emiten un dictamen, sino conclusiones, en las que recogen los resultados de los exámenes efectuados por los distintos profesionales que intervinieron en ella, salvo que fuere preciso obtener información o datos de los estados financieros, que amerite.

La Contraloría General de la República realiza este tipo de auditoría pero no con la periodicidad que debiera, pues este tipo de exámenes debería ser rutinario en las distintas entidades públicas, a fin de medir la funcionalidad y eficiencia de la labor del sector público.

#### **2.3.4.5. Auditorías Especiales**

Las auditorías especiales, son aquellas auditorías en las cuales, dada la complejidad o particularidad de las operaciones, programas o procesos por revisar, se aplican diversos enfoques y procedimientos, que en muchas ocasiones son tan específicos como las propias materias que se fiscalizan.

Se trata de auditorías que revisten características peculiares: combinan aspectos de cumplimiento financiero y de desempeño; los procesos que se revisan son diferenciados en el contexto de la política pública, por lo que los procedimientos que se aplican son específicos para cada caso; atienden a programas, operaciones y procesos especiales o únicos y se refieren a actos de la administración pública que, por su particularidad, difícilmente pueden repetirse.

Las auditorías especiales pueden referirse, entre otros, a los siguientes ámbitos:

- Operaciones singulares
- Problemas estructurales
- Constituciones de empresas públicas
- Desincorporaciones
- Concesiones, permisos, licencias y cesión de derechos
- Apoyos para saneamiento financiero
- Transferencias
- Subsidios

Willingham, John y Carmichael, señalan que al hablar de los informes especiales se refiere a aquellos que recaen sobre aspectos específicos de un estado de cuenta o de un dato financiero en particular, más sobre los estados financieros tomados en conjunto. Señala que en la información sobre elementos, cuentas o partidas específicas, el auditor debe explicar claramente la naturaleza y amplitud de los procedimientos aplicados, la base sobre la cual se presenta o se determina el asunto en cuestión y el grado de responsabilidad que él asume, tales como la expresión de un dictamen o la descripción limitada de resultados<sup>16</sup>.

---

<sup>16</sup> WILLINGHAM, John y CARMICHAEL, D.R. Auditoría: conceptos y métodos. Traducción de la tercera edición en Inglés. Editorial McGraw-Hill, México, 1988, pág. 412.

Las auditorías contables especiales más comunes, son las auditorías especiales sobre aspectos financieros; aspectos operacionales y de fraude o auditorías forenses.

- **Auditorías especiales sobre aspectos financieros:** En nuestro país este tipo de auditorías las define en las Normas de Auditoría Gubernamental para la República de Panamá en 1996, y abarcan asuntos financieros particulares, sean segmentos de los estados financieros, información financiera, presupuestaria o de controles internos.

La Contraloría General de la República, a través de la Dirección de Auditoría General y otras como la Dirección Consular Comercial, realiza con alguna regularidad este tipo de auditorías y las mismas se efectúan a nivel interno y externo, con respecto a las instituciones estatales sobre las que ejerce control fiscal.

- **Auditorías especiales sobre aspectos operacionales:** Según las Normas de Auditoría Gubernamental para la República de Panamá, este tipo de auditoría se refieren a actividades u operaciones sobre una parte del programa, actividad o función gubernamental, con los mismos objetivos que las auditorías operacionales.

Son regulares en la Contraloría General de la República y las realizan las Direcciones de control operativo, tales como la Dirección de Auditoría de la

Gestión ambiental, la Dirección de Auditoría de la Autoridad del Canal de Panamá, la Dirección de Bienes Patrimoniales, la Dirección de Ingeniería, entre otras.

- **Auditorías especiales de fraude o auditorías Forenses:** En materia gubernamental no se le denomina auditoría de fraude, sino de irregularidades, pues se trata del manejo del patrimonio público, la causación de lesiones patrimoniales se puede dar también por vía de actos irregulares que no necesariamente implican un ánimo de defraudación de parte del actor.

Se trata de un examen que se realiza en una empresa, organización, área o actividad específica, respecto a la que se ha detectado la posible existencia de fraude.

En materia gubernamental, cuando de una auditoría requerida por la empresa o institución del gobierno surgen irregularidades, la Administración procede a requerir una auditoría especial que consistirá, básicamente, en la presentación o examen de evidencias o elementos específicos relacionados con el hecho irregular, que servirán de guía para los fines consiguientes.

Esta auditoría no implica un dictamen, ni conclusiones, ni opiniones. En el sector público presentan conclusiones sólo cuando se desvirtúa la existencia de la supuesta irregularidad, caso en el cual la conclusión consistirá en una explicación

de las razones del auditor para expresar tal inexistencia, pues únicamente ser requiere expresar los resultados del examen o investigación que se realiza.

Ejemplos de auditoría especial de fraude y de irregularidades, de carácter gubernamental, lo encontramos en los exámenes efectuados por la Contraloría General de la República, de oficio, a petición de las autoridades judiciales o por denuncia, que sirven de fundamento para la elaboración de los Informes de Auditorías Especiales, antes conocidos como Informe de Antecedentes, que son presentados ante el nuevo Tribunal de Cuentas, los cuales eran realizados por el Departamento de Auditorías Especiales de la Dirección de Auditoría General de la Contraloría General hasta 1999, posteriormente en el año 2000, con la creación de nuevas direcciones, mediante Decreto del Contralor N°57 de la misma fecha, se extendió a todas las Direcciones la facultad de realizar auditorías especiales financieras u operativas, o de irregularidades, según su función, y hasta ahora así se hace.

Los auditores de la Contraloría General de la República tienen amplias facultades para practicar pruebas durante su investigación, tal cual se consagra en el artículo 82 de la Ley 32 de 1984, que regula dicha institución.

## **Normas de Auditorías**

Las Normas de Auditoría son los requisitos mínimos indispensables de calidad a la personalidad del auditor, al trabajo que desempeña y a la información que rinde como resultado de ese trabajo.

En toda auditoría existen principios y normas generalmente aceptadas que regulan la actividad del auditor y la calidad del Informe, como también existen procedimientos y técnicas. Las normas de auditoría generalmente aceptadas son concebidas como verdades evidentes, aceptadas, que orientan la actividad del auditor y que tienen vigencia a nivel internacional.

Estas son medidas que se complementan con las finalidades señaladas en los Principios. El autor Holmes, las define como una medida de trabajo fijada con autoridad y consentimiento profesional<sup>17</sup>.

Se ha señalado que las mismas fueron emitidas y aprobadas por el Instituto Latinoamericano de Ciencias Fiscalizadoras (ILACIF), la Organización Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores (INTOSAI), el Instituto Americano de Contadores Públicos Autorizados, mediante publicaciones denominadas SAS (Statements on Auditing Standards), el Comité Ejecutivo de Normas de Auditoría del Instituto Mexicano de Contadores Públicos y la Comisión de Normas de Auditoría de Panamá.

---

<sup>17</sup> HOLMES, Arthur. Auditoría. Principios y procedimientos. Unión Tipográfica. Editorial Hispano Americana, segunda edición, México, 1992, pág. 2.

En nuestro país se han adoptado Normas de Auditoría Gubernamental que, si bien están inspiradas en los Principios y Normas Internacionales, han sido adecuados a la realidad y naturaleza de la función gubernamental y las mismas fueron elaboradas por funcionarios de la Contraloría General de la República y adoptadas mediante Decreto del Contralor N°247 del 13 de diciembre de 1996, constituyéndose en obligatorias para el sector gubernamental.

La Contraloría General de la República, en febrero de 1991, emitió un Manual Técnico sobre Normas de Auditoría para la Contraloría General de la República, que fue el resultado de la evaluación de las Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas, aprobadas y emitidas por los entes mencionados, tomando en consideración la experiencia acumulada por el personal auditor del Ente Superior de Fiscalización Nacional.

El Manual en comento fue modificado en diciembre de 1996, con la finalidad de unificar criterios entre auditores gubernamentales internos o externos y las mismas fueron adoptadas mediante el Decreto del Contralor N°247 de 13 de diciembre de 1996, actualmente en vigencia.

#### **2.3.5.1. Normas de Auditorías Gubernamental**

La auditoría gubernamental se efectuará con el propósito general de establecer si las instituciones y organismos del sector público cumplen con los deberes y atribuciones asignados.

Es el examen objetivo, sistemático y profesional de las actividades y operaciones financieras o administrativas, practicada con posterioridad a su ejecución, con la finalidad de verificarlas, evaluarlas y presentar el correspondiente informe que debe contener comentarios, conclusiones y recomendaciones

Los objetivos primordiales de la Auditoría Gubernamental son:

- a. Evaluar la eficiencia, efectividad y economía en el manejo de los recursos humanos, materiales y tecnológicos.
- b. Evaluar la planificación del desarrollo y gestión del medio ambiente.
- c. Evaluar el cumplimiento de las metas y objetivos establecidos para la prestación de servicios o la producción de bienes, por los entes y organismos de la administración pública.
- d. Dictaminar sobre la razonabilidad de los estados financieros preparados por la administración de un ente.
- e. Verificar el cumplimiento de las disposiciones legales, reglamentarias y normativas aplicables en la ejecución de las actividades desarrolladas por los entes y organismos de la administración pública.
- f. Evaluar el funcionamiento de los sistemas de información de los entes públicos y propiciar su desarrollo como una herramienta para la toma de decisiones y la ejecución de la auditoría

Las Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas cubren tres aspectos básicos:

**a. Normas Generales:** Estas Normas proporcionan los criterios básicos para planificar, ejecutar, evaluar y controlar la prestación de servicios profesionales de auditoría. Específicamente están relacionada con las cualidades del auditor y sus aptitudes para el ejercicio profesional de su labor.

Estas normas cubren tres importante aspectos, como lo son la capacitación profesional y entrenamiento técnico; independencia del auditor y cuidado y diligencia profesional.

En cuanto a la capacitación profesional y entrenamiento técnico se refiere a que el examen debe ser realizado por personas que tengan conocimientos o estudios técnicos adecuados y capacidad como auditores. Es la idoneidad o calificación personal de quien hace la auditoría.

La independencia del auditor hace alusión a que el mismo debe tener objetividad e imparcialidad en el ejercicio de su labor. La imparcialidad del auditor es un elemento característico del Informe de Auditoría y la razón por la cual el auditor no puede hacerse recaer responsabilidades de tipo jurídico en persona alguna, pues su labor no es de juzgamiento, sino más bien de carácter objetivo.

Se implica el uso de criterio profesional, la responsabilidad por declaraciones y opiniones públicas de los auditores, la naturaleza confidencial del trabajo de auditoría y la prohibición de recibir beneficios.

El cuidado y diligencia profesional se refiere a la calidad de la investigación, la cual debe mostrar profesionalismo y madurez de criterio. La investigación del auditor debe ser cuidadosa y debe realizarse con malicia, de modo que sea capaz de detectar, en la medida posible cualquier irregularidad o fraude en las actividades y operaciones financieras.

Se involucra también la obligación y consecuente responsabilidad por la confidencialidad del resultado, datos o hecho del examen, la prohibición de recibir beneficios de cualquier naturaleza de las personas o entes sujetos a fiscalización o al examen correspondiente, por la emisión de opiniones, juicios o expresiones que afecten la imagen de las personas o instituciones examinadas.

**b. Normas sobre ejecución del trabajo:** Se refieren al trabajo de campo y los parámetros establecidos para el cumplimiento del proceso de planificación, ejecución, evaluación y documentación de la auditoría como de la comunicación de sus resultados.

Para la ejecución del trabajo es necesario la planificación y supervisión; el estudio y evaluación del control interno y obtener suficientes evidencias.

- **Planificación y supervisión**

El trabajo de auditoría debe ser planeado adecuadamente y, si se usan ayudantes, estos deben ser supervisados en forma apropiada.

Este aspecto implica que el trabajo de auditoría debe ser planeado previa y adecuadamente y el equipo ejecutor debe ser supervisado por el auditor que tiene a su cargo la responsabilidad final del trabajo.

La Norma comprende la obligación de planificar la auditoría, de acuerdo al objetivo y alcance, tomando en cuenta las características del ente examinado, sus actividades, la naturaleza de sus transacciones y sistema de información,

Cuando se trata de equipos de auditoría en quienes se delegan funciones, debe ejercerse la supervisión que impone la orientación del trabajo y de los planes elaborados para la auditoría. También se debe tomar en cuenta el cumplimiento de normas, políticas, procedimientos contables, leyes orgánicas y presupuestarias.

- **Estudio y evaluación del control interno**

En este aspecto el auditor debe efectuar un estudio y evaluación adecuados del control interno existente, que le sirvan de base para determinar el grado de

confianza que va depositar en él; asimismo, que le permita determinar la naturaleza, extensión y oportunidad que va dar procedimientos de auditoría.

- **Obtención de evidencia suficiente y competente**

Mediante sus procedimientos de auditoría, el auditor debe obtener evidencia comprobatoria suficiente y competente en el grado que requiera suministrar una base objetiva para su opinión.

Para sustentar un Informe de Auditoría debe obtenerse evidencia suficiente y competente y esta calidad se determinará conforme al criterio profesional del auditor o métodos estadísticos, pues, éste debe tener la capacidad de determinar qué es necesario y qué es innecesario.

**c. Normas sobre preparación del Informe y del dictamen:** El examen de auditoría tiene como objetivo la emisión de un Informe, el cual debe contener la correspondiente evaluación de los hechos, actos o datos pertinentes y los criterios de evaluación utilizados.

### **2.3.5.2. Normas de Auditorías Gubernamental en Panamá**

Las normas de auditoría para la Contraloría General de la República, adoptadas en febrero de 1991, incorporaron a su texto las Normas con la misma redacción que se presentan las Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas.

La Contraloría General de la República en 1996 adoptó con variaciones las mismas, y estas han sido sistematizadas de acuerdo a la naturaleza del ente al cual se aplican.

Las Normas Generales de Auditoría Gubernamental son:

- A. Generales
  - 1. Definición y objetivos de la Auditoría
  - 2. Alcance de la auditoría
  - 3. Supervisión
  - 4. Control de calidad de la auditoría
  - 5. Independencia del auditor
  - 6. Idoneidad del personal
  - 7. Responsabilidad del auditor
- B. Normas de ejecución del trabajo
  - 1. Cumplimiento de disposiciones legales y recomendaciones
  - 2. Evaluación de la estructura de control interno
  - 3. Planificación de la auditoría
  - 4. Evidencia suficiente y competente
- C. Comunicación de resultados

1. Oportunidad en la comunicación de los resultados
2. Informe de auditoría

### **2.3.6. El Informe de Auditoría Especial elaborado por la Contraloría General de la República**

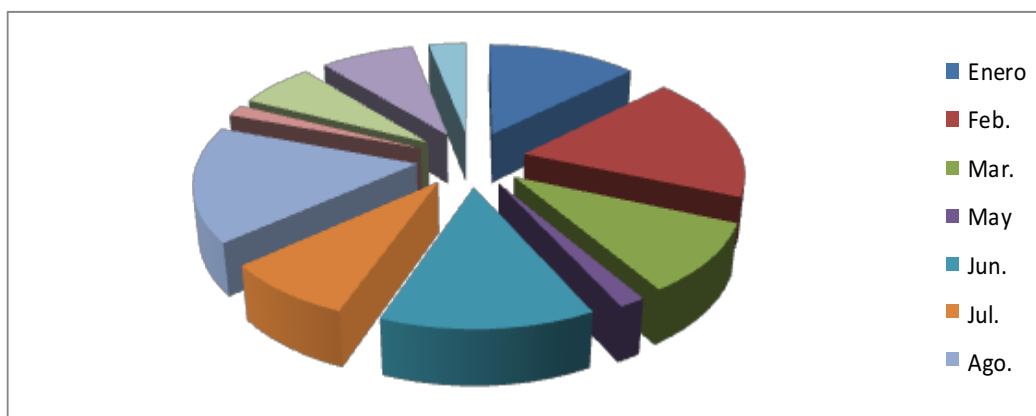
El Informe de Auditoría Especial es el documento o informe que se prepara exclusivamente cuando se determina la existencia de responsabilidad patrimonial o administrativa. Debe estar estructurado de tal forma que la Fiscalía de Cuentas pueda dar inicio al trámite de la investigación de las personas vinculadas en una irregularidad. Por lo tanto, es el documento básico con que cuenta la Fiscalía para cumplir con sus funciones y alcanzar sus objetivos.

Es necesaria la elaboración de un informe de auditoría especial, el cual debe contener todas las evidencias que se requieren, así como la delimitación de las responsabilidades de los implicados en las irregularidades detectadas, acompañados con los documentos sustentadores correspondientes.

Estos informes de Auditoría Especiales recibidos por el Tribunal de Cuentas son remitidos a la Fiscalía de Cuentas para que conforme lo establece la Ley 67 de 14 de noviembre de 2008, proceda a la investigación correspondiente, dirigida a determinar si hubo o no un acto irregular en el manejo de bienes o fondos

públicos y recomiende mediante la Vista Fiscal el llamamiento a juicio o solicite la absolución de los involucrados.

Resoluciones de cargos emitidas por mes en el Tribunal de Cuentas según Informes de Auditorías Especiales e investigaciones de la Fiscalía de Cuentas Diciembre 2019.



Cabe indicar que la Contraloría General de la República realiza, tanto auditorías financieras y operacionales, como auditorías especiales financieras, operacionales y de fraude. El auditor gubernamental por excelencia es la Contraloría General de la República.

El artículo 280 de la Constitución Política establece que son funciones de la Contraloría General:

1. Llevar las cuentas nacionales, incluso las referentes a las deudas interna y externa.

2. Fiscalizar y regular, mediante el control previo o posterior, todos los actos de manejo de fondos y otros bienes públicos, a fin de que se realicen con corrección, según lo establecido en la Ley.

La Contraloría determinará los casos en que ejercerá tanto el control previo como el posterior sobre los actos de manejo, al igual que aquellos en que solo ejercerá este último.

3. Examinar, intervenir y fenecer las cuentas de los funcionarios públicos, entidades o personas que administren, manejen o custodien fondos u otros bienes públicos. Lo atinente a la responsabilidad penal corresponde a los tribunales ordinarios.

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

5. Recabar de los funcionarios públicos correspondientes informes sobre la gestión fiscal de las dependencias públicas, nacionales, provinciales, municipales, autónomas o semiautónomas y de las empresas estatales.

6. Establecer y promover la adopción de las medidas necesarias para que se hagan efectivos los créditos a favor de las entidades públicas.

7. Demandar la declaratoria de inconstitucionalidad o de ilegalidad, según los casos, de las leyes y demás actos violatorios de la Constitución o de la Ley que afecten patrimonios públicos.

8. Establecer los métodos de contabilidad de las dependencias públicas señaladas en el numeral 5 de este artículo.

9. Informar a la Asamblea Nacional y al Órgano Ejecutivo sobre el estado financiero de la Administración Pública y emitir concepto sobre la viabilidad y conveniencia de la expedición de créditos suplementales o extraordinarios.

10. Dirigir y formar la estadística nacional.

11. Nombrar a los empleados de sus departamentos de acuerdo con esta Constitución y la Ley .

12. Presentar al Órgano Ejecutivo y a la Asamblea Nacional el informe anual de sus actividades.

13. Presentar para su juzgamiento, a través del Tribunal de Cuentas, las cuentas de los agentes y servidores públicos de manejo cuando surjan reparos por razón de supuestas irregularidades<sup>18</sup>.

Bajo este contexto se puede se debe reconocer que las funciones de la Contraloría General de la República, consisten en auditar las actividades, estados financieros y operaciones de todas las instituciones del Estado. Su tarea primordial es de fiscalización y control posterior, ya que el examen recae sobre y datos y hechos pasados.

---

<sup>18</sup> Moreno Pujol, José Martín, Constitución Política. Editorial Mizrachi &Pujol, S.A., Décimo Edición, año 2009, pág. 75,76,

Las auditorías que la Contraloría General realiza en las instituciones del Estados, son de carácter externo. Cada institución gubernamental tiene en su estructura un departamento o dirección de auditoría interna. No obstante, en ambos casos, se trata de auditores gubernamentales. Cada Dirección de esta entidad, realiza la auditoría que le concierne de acuerdo con sus funciones y las mayorías son especiales, ya que recaen sobre actividades o aspectos específicos de alguna entidad gubernamental.

En estas auditorías se detectan irregularidades, por lo que se procede a la auditoría especial, cuyos resultados se plasman en el correspondiente Informe de Auditoría Especial. Antes del año 1990, dichos informes eran archivados como corresponde, en la institución fiscalizadora, previo envió de una copia autenticada del mismo al Ministerio Público.

A partir del dicho año, y con motivo de la creación de la extinta Dirección de Responsabilidad Patrimonial, las auditorías especiales de investigación efectuadas por la Contraloría General, empezaron a servir de fundamento para la elaboración de los “informes de Antecedentes”, pues hasta esa fecha, si bien mostraban irregularidades, no se usaban en un proceso administrativo o judicial que permitiera al Estado recuperar los bienes perdidos.

Hoy día esos “Informes de Antecedentes” se conocen como “Informes de Auditoría Especial” y son remitidos al Tribunal de Cuentas, creado mediante la Ley

67 de 14 de noviembre de 2008, de acuerdo a lo contemplado en el artículo 280 numeral 13 de nuestra carta magna.

Estos informes pueden servir a los fines de una investigación, proceso criminal o una investigación de cuentas y hasta para algún proceso civil. La auditoría especial debe ceñirse, como cualquier otra, a las Normas de Auditoría Gubernamental para la República de Panamá, para lo cual la Contraloría General emitió un Manual que ha denominado “De Auditorías Especiales para la Determinación de Responsabilidades”, en el cual se recoge el método o procedimiento a seguir para efectuar el examen de auditoría y las formalidades para su presentación y contenido.

Es importante destacar que el examen de auditoría, una vez realizado, se presenta de dos formas distintas; un Informe dirigido al Ministerio Público u Órgano Judicial, a petición del mismo de acuerdo al artículo 1996 del Código Judicial y un Informe de Auditoría Especial dirigido al Tribunal de Cuentas. Ambos Informes se expiden paralelamente, con fundamento en la auditoría especial de investigación.

### **Estructura y contenido de los Informes de Auditoría Especial**

Señala el Manual de Auditorías Especiales que estos informes son el resultado de una investigación, en la que se aplican todos los procedimientos especiales de auditoría. Está estructurado de la siguiente forma:

1. Índice: del contenido del informe, incluyendo la nota expositiva.

2. Nota expositiva: es la nota de comunicación que la Dirección que confeccionó el Informe, remite al Contralor General de la República exponiendo lo siguiente:

a. Presentación: número, título del informe y nombre de la entidad afectada.

b. Alcance: período que abarca la investigación

c. Resultados de la investigación, si existe o no una lesión en perjuicio del Estado y porqué;

d. Evaluación del control interno, además del resumen de los hallazgos;

e. Conclusión del auditor con su opinión respecto a su el informe debe remitirse a otras autoridades.

f. Firmas de los auditores que realizaron la investigación

g. En caso de existir lesión patrimonial en perjuicio del Estado, debe identificarse a los implicados, el hecho irregular que se le atribuye y su cuantía.

El Informe de Auditoría Especial que se remite al Tribunal de Cuentas se ciñe en determinar la afectación patrimonial en perjuicio de Estado. Dicho informe además de los pasos antes indicado, debe contener:

- a. La identificación, con nombres y apellidos y cédula de identidad personal, de los sujetos a quienes ese les pueda exigir responsabilidad;
- b. La indicación de los cargos que desempeñen o hubieren desempeñado al momento de incurrir en la irregularidad, si fuese el caso;
- c. La indicación de la clase, grado y tipo de responsabilidad de los posibles responsables
- d. La cuantía estimada del perjuicio económico y en su defecto el modo de establecerlo
- e. Una descripción o una referencia a los hechos, contratos, actividades, operaciones y sus circunstancias, de los cuales se pueda desprender la posible responsabilidad patrimonial.
- f. También debe incluirse cualquier otro elemento de juicio que estime adecuado para contribuir al esclarecimiento de las irregularidades advertidas, o de los hechos, actos u omisiones invocados.

**Elementos fundamentales que deben tomarse en cuenta al momento de efectuar una auditoría especial.**

Toda auditoría especial debe contener elementos fundamentales, tales como los procedimientos de control interno del cliente; la revisión de los registros contables y de las transacciones, las cuales descansarán en la evidencia de que les dará el carácter de autenticidad y de validez; la revisión de otros documentos

financieros o no financieros y de sus registros, amparándose en la evidencia para que sean auténticos y valederos; la evidencia que se obtenga de fuentes externas, por ejemplo la de los bancos, clientes, acreedores, entre otras.

Hemos señalado que las Normas de Auditoría Gubernamental en nuestro país, las realizadas por la Contraloría General de la República tienen los siguientes objetivos primordiales:

- a. Evaluar la eficiencia, efectividad y economía en el manejo de los recursos humanos, materiales y tecnológicos.
- b. Evaluar la planificación del desarrollo y gestión del medio ambiente.
- c. Evaluar el cumplimiento de las metas y objetivos establecidos para la prestación de servicios o la producción de bienes, por los entes y organismos de la administración pública.
- d. Dictaminar sobre la razonabilidad de los estados financieros preparados por la administración de un ente.
- e. Verificar el cumplimiento de las disposiciones legales, reglamentarias y normativas aplicables en la ejecución de las actividades desarrolladas por los ente públicos

### **2.3.7. El Informe de Auditoría Especial como medio probatorio**

Como ya hemos señalado, el Informe de Auditoría Especial es el documento que recoge los resultados de la selección, verificación, revisión y análisis de datos financieros, operativo o de otra índole que requiera el cliente, relacionados con el manejo de una empresa, organización o ente gubernamental.

Así pues se puede indicar que este informe es un documento que contiene información de carácter técnica y valiosa, tanto para el cliente, como para cualquier otro sujeto a quien le interesen los resultados de la auditoría, entre otros, al funcionario de instrucción y al juez, en cualquier proceso.

Como informe de carácter técnico se puede afirmar que el Informe de Auditoría Especial es un medio probatorio que puede ser aportado al proceso para informar, evaluar o acreditar algún hecho de interés. Como medio de prueba de carácter técnico hay que saber qué tipo de prueba representa y qué normas las rige. Por lo tanto, quien labora un informe de auditoría, durante su ejecución, mantiene un contacto directo con los documentos y materiales en generales, de los cuales se deduce directamente los hechos fraudulentos o que se investigan. El auditor en su informe, debe narrar los hechos percibidos, calificarlos técnicamente y debe determinar las causas y efectos de lo que observó, practicar pruebas si fuera necesario o requerir información para complementar su investigación.

Si bien la prueba tiene como fin la comprobación de los hechos, su capacidad de representación o no de ellos, debe ser determinada por el Juez. La eficacia probatoria, es el resultado de la apreciación de la prueba, la cual se desarrolla en nuestro sistema jurídico, de acuerdo a la sana crítica o libre apreciación.

Desde la creación de la jurisdicción de cuentas en Panamá, se ha logrado determinar que los informes de auditoría especial contribuyen en gran medida al desarrollo de la investigación que realiza por una parte la Fiscalía de Cuentas, sin embargo es un hecho cierto que el Informe en mención es el documento que establece las irregularidades detectadas en las instituciones así como a los posibles responsables, lo que trae como consecuencia que el Tribunal de Cuentas lo utilice como medio probatorio en esta jurisdicción.

**CAPÍTULO 3:**  
**“ METODOLOGÍA DE LA INVESTIGACIÓN”**

### **3.1 DISEÑO DE LA INVESTIGACIÓN**

El Diseño de investigación es el detalle de la estrategia que hemos de seguir para lograr lo que nos hemos propuestos. En nuestra investigación se utilizará un diseño metodológico – no experimental, transeccional – descriptivo y no experimental porque en el mismo no hay control de las variables, ni los sujetos y se aplica en un solo momento.

### **FUENTES DE INFORMACIÓN**

La información obtenida para el desarrollo de esta investigación se logra de lecturas realizadas en varios libros que trata sobre el tema, de entrevistas y recortes de periódicos, además del tipo de instrumento que utilizemos para realizar nuestro estudio.

### **SISTEMA DE HIPOTESIS O PREGUNTAS**

La investigación nace con la observación de fenómenos o hechos relevantes que van a despertar en el investigador ciertas inquietudes; igualmente se deriva una situación problema que es necesario estudiar y que nos llevará a identificar una situación problema que es necesario estudiar y que nos llevará a identificar y definir nuestro problema de investigación. De ahí es que nosotros como investigador empezamos a formular ciertos enunciados tentativos, que podemos considera como hipótesis o preguntas en la investigación.

### **3.3.1.Pregunta o Hipótesis Nula**

No es el Informe de Auditoría Especial, el medio probatorio eficaz para dictar resoluciones de cargos en la Jurisdicción de Cuentas?

### **3.3.2. Pregunta o Hipótesis Científica**

Existe relación entre la eficacia del Informe de Auditoría Especial y las resoluciones de cargos dictadas en la Jurisdicción de Cuentas.

## **SISTEMAS DE VARIABLES**

Una variable es una propiedad que puede adquirir diferentes valores. En toda investigación encontraremos las variables fundamentales que son la independiente (causa), en nuestra investigación será: **“El Informe de Auditoría Especial”** y la dependiente (efecto) **“como medio probatorio en la Jurisdicción de Cuentas”**.

### **3.4.1. Definición Conceptual**

El vocablo Auditoría Especial, es la revisión que se lleva a cabo con una finalidad distinta a la de dictaminar los estados financieros de fin de ejercicio. En una auditoría de este tipo, puede ser necesario comprobar detalladamente las operaciones o bien puede ser suficiente llevar a cabo pruebas selectivas de ciertas partes de la contabilidad. Generalmente este tipo de auditoría implica el examen y comprobación particular de alguna cuenta o cuentas.

La jurisdicción de cuentas se crea para juzgar la responsabilidad patrimonial de los empleados y agentes en el manejo de fondos o bienes públicos.

### **3.4.2. Definición Operacional**

El Informe de auditoría especial es el documento que recoge los resultados de la selección, verificación, revisión y análisis financieros, relacionados con el manejo de una entidad, y de la cual se determinan posibles irregularidades.

## **3.5 POBLACIÓN Y MUESTRA**

La población que se tomara para realizar este estudio se constituirá de los funcionarios de la jurisdicción de cuentas y auditores de la Contraloría General de la República.

La muestra que fue seleccionada al azar, se compone de veinte (20) funcionarios de la jurisdicción de cuentas y veinte (20) auditores de la Contraloría General de la República, lo que hace un total de cuarenta (40) personas.

### **3.6 DESCRIPCIÓN DEL INSTRUMENTO**

El instrumento utilizado para realizar el estudio de nuestra investigación, fue mediante una encuesta y por medio de esta se obtuvo información valiosa para el análisis de las hipótesis.

El instrumento consta de diez (10) preguntas, tanto abiertas como cerradas, que abarcan aspectos generales y específicos del tema que hoy investigamos.

#### **3.6.1 TRATAMIENTO DE LA INFORMACIÓN**

La información recabada mediante el desarrollo de nuestro estudio, se analiza estadísticamente presentado cuadros y gráficas con sus respectivos comentarios. Es allí donde plasmamos la relación existente entre nuestra variable independiente y dependiente, por medio del cálculo de la ji cuadrada.

La ji cuadrada es la sumatoria de la frecuencia observada menos la esperada elevada al cuadro, dividida entre la frecuencia esperada. Igualmente se calculan los grados de libertad, los cuales tienen relación con la cantidad de celdas que tiene la tabla de contingencia y se obtienen con base en un nivel de significación de .05 y así de esta manera se obtiene el valor de la ji cuadrada de la tabla y comparamos entre ésta y la calculada para determinar si se acepta o no la hipótesis científica que nos planteamos al iniciar nuestra investigación.

### **3.7 ANÁLISIS E INTERPRETACIÓN DE LOS DATOS OBTENIDOS**

El objetivo de este capítulo es dar a conocer los resultados obtenidos de las encuestas practicadas a los funcionarios de la jurisdicción de cuentas y auditores de la Contraloría General de la República, a la vez de presentar las respectivas interpretaciones de los datos recabados de la misma, mediante el análisis estadísticos y así compararlo con la hipótesis planteada en nuestro primer capítulo.

### **3.8 PRESENTACIÓN DE CUADROS Y GRÁFICAS**

Luego de la práctica de nuestra encuesta y la interpretación, estudio y análisis de los datos obtenidos conjuntamente con el análisis estadístico, en este capítulo presentaremos los cuadros y las gráficas que acompañan los estudios teóricos y estadísticos de la investigación.

**Cuadro N°1: distribución de los encuestados según sexo  
Enero 2020**

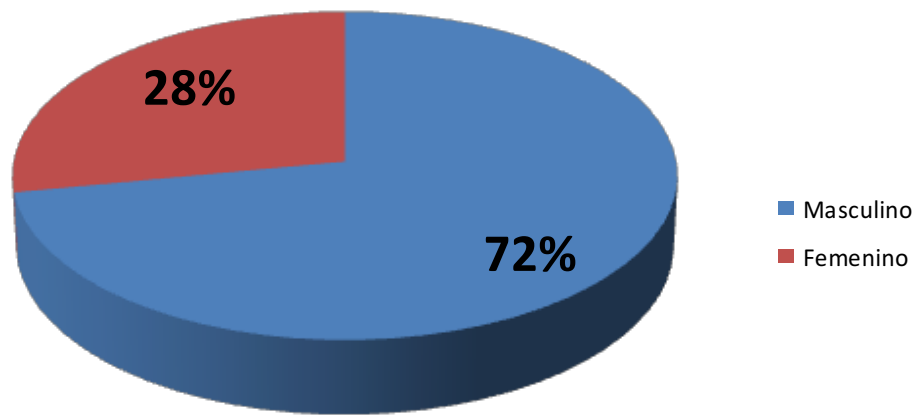
Sujeto	Total	Sexo	
		MASCULINO	FEMENINO
<b>TOTAL</b>	40	29	11
<b>Funcionarios de la Jurisdicción Cuentas</b>	20	13	7
<b>Audidores CGR</b>	20	16	4

Fuente: encuesta de opinión realizada a funcionarios de la jurisdicción de cuentas (Fiscalía y Tribunal de Cuentas) y auditores de la Contraloría General de la República, Enero 2020.

**COMENTARIO:**

De los valores anteriores se puede concluir que la mayor parte de los entrevistados fueron hombre, ya que el 72% (29) de los encuestados fueron del sexo masculino y el 28% (11) de los encuestados fueron del sexo femenino.

**Gráfico 1: distribución de los encuestados según sexo  
Mayo 2013**



**Cuadro N°2: distribución por área de trabajo  
Enero 2020**

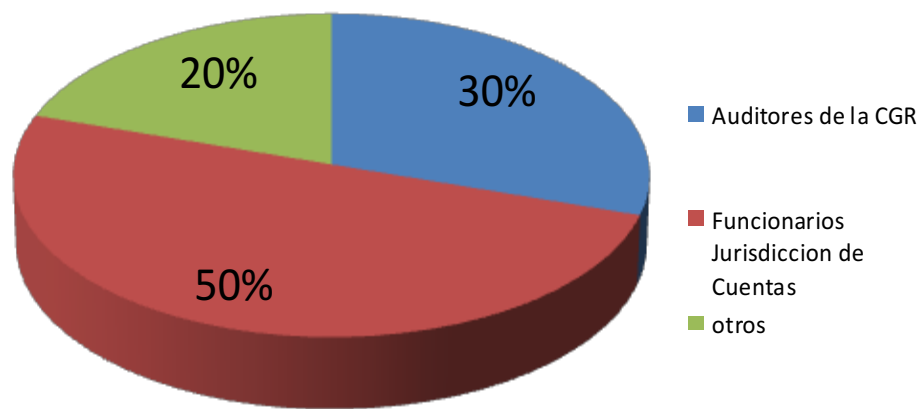
Sujeto	Total	Área de Trabajo		
		Audidores de La Contraloría General	Funcionarios de la Jurisdicción de Cuentas	Otros
<b>TOTAL</b>	40	12	20	8
<b>Audidores CGR</b>	20	12	0	0
<b>Funcionarios de la Jurisdicción de Cuentas</b>	20	0	20	8

Fuente: encuesta de opinión realizada a funcionarios de la jurisdicción de cuentas (Fiscalía y Tribunal de Cuentas) y auditores de la Contraloría General de la República, Enero 2020.

**COMENTARIO:**

De los entrevistados resultó que un 50% (20) son funcionarios de la jurisdicción de cuentas (Fiscalía y Tribunal de Cuentas), mientras que un 30% (12) son auditores de la Contraloría General de la República y el 20% (8) restante labora en otras instituciones como auditores.

**Gráfico 2: Distribución por área de trabajo**



**Cuadro N°3: Conocimiento de la Jurisdicción de Cuentas en Panamá  
Enero 2020**

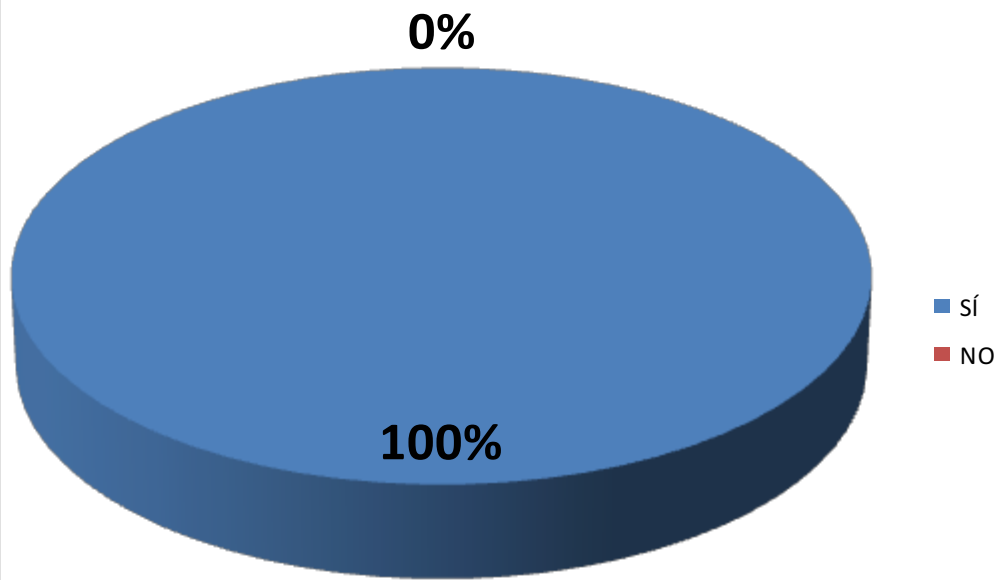
Sujeto	Total	Conocimiento de la Jurisdicción de Cuentas	
		SÍ	NO
<b>TOTAL</b>	40	40	0
<b>Funcionarios de la Jurisdicción de Cuentas</b>	20	20	0
<b>Audidores de la CGR</b>	20	20	0

Fuente: encuesta de opinión realizada a funcionarios de la jurisdicción de cuentas (Fiscalía y Tribunal de Cuentas) y auditores de la Contraloría General de la República, Enero 2020.

**COMENTARIO:**

Es importante que el 100% (40) de los entrevistados resultó conocer sobre la jurisdicción de cuentas en Panamá.

**Gráfico 3: Conocimiento de la  
Jurisdicción de Cuentas en Panamá  
Mayo 2013**



**Cuadro N°4: Conocimiento del Informe  
de Auditoría Especial  
Enero 2020**

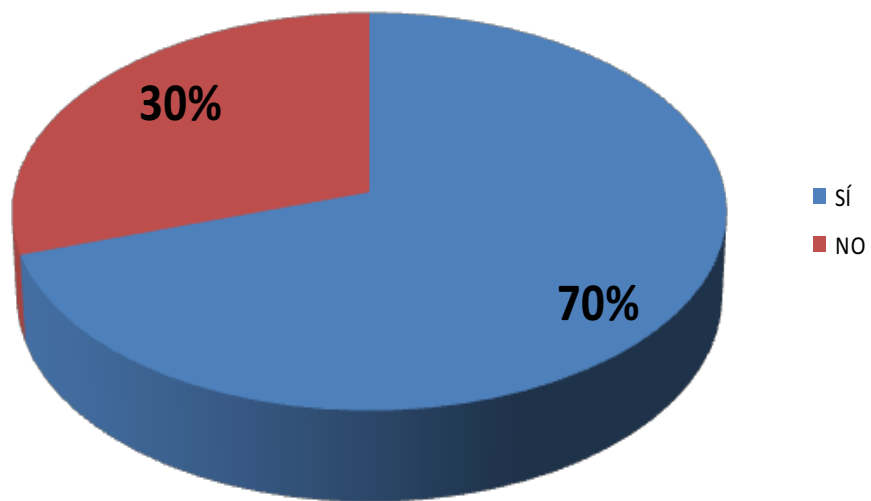
Sujeto	Total	Conocimiento del Informe de Auditoría Especial	
		SÍ	NO
<b>TOTAL</b>	40	31	9
<b>Funcionarios de la Jurisdicción de Cuentas</b>	20	20	0
<b>Audidores de la CGR</b>	20	11	9

Fuente: encuesta de opinión realizada a funcionarios de la jurisdicción de cuentas (Fiscalía y Tribunal de Cuentas) y auditores de la Contraloría General de la República, Enero 2020.

**COMENTARIO:**

En cuanto al conocimiento del Informe de Auditoría Especial, el 70% (27) contestó conocerlo, mientras que el 30 % (9) restante respondió que no conocía a fondo el Informe de Auditoría en mención.

**Gráfico 4: Conocimiento del Informe de Auditoría Especial Mayo 2013**



**Cuadro N°5: Considera que el Informe de Auditoría Especial es el documento que se usa para plasmar deficiencias en el control interno de una entidad  
Enero 2020**

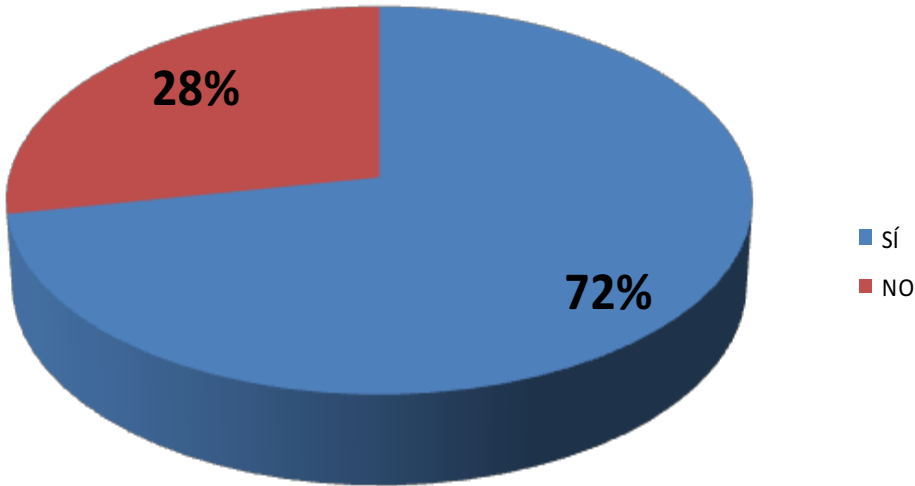
Sujeto	Total	Se considera como un documento para plasmar deficiencias del control interno de una entidad	
		SÍ	NO
<b>TOTAL</b>	40	29	11
<b>Funcionarios de la Jurisdicción de Cuentas</b>	20	15	5
<b>Audidores de la CGR</b>	20	14	6

Fuente: encuesta de opinión realizada a funcionarios de la jurisdicción de cuentas (Fiscalía y Tribunal de Cuentas) y auditores de la Contraloría General de la República, Enero 2020.

**COMENTARIO:**

Los encuestados en su mayoría opinaron que el Informe de Auditoría Especial es el documento necesario para plasmar las irregularidades o deficiencias del control interno de una entidad, ya que el 72%(29) respondió afirmativamente, en tanto que el 28%(11) restante contestó que no.

**Gráfico 5: Considera que el Informe de Auditoría Especial es el documento donde se plasma las irregularidades y deficiencias del control interno de una entidad  
Mayo 2013**



**Cuadro N°6: Conocimiento de la autoridad encargada de fiscalizar y Emitir los reparos que surgen de las investigaciones  
Enero 2020**

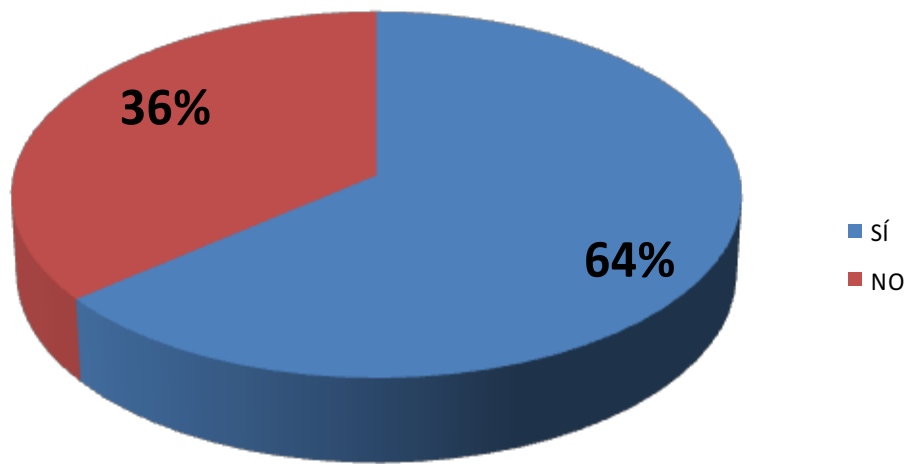
Sujeto	Total	Conocimiento de la autoridad encargada de fiscalizar y emitir reparos	
		SÍ	NO
<b>TOTAL</b>	40	27	13
<b>Funcionarios de la Jurisdicción de Cuentas/</b>	20	20	0
<b>Audidores de la CGR</b>	20	7	13

Fuente: encuesta de opinión realizada a funcionarios de la jurisdicción de cuentas (Fiscalía y Tribunal de Cuentas) y auditores de la Contraloría General de la República, Enero 2020.

**COMENTARIO:**

En cuanto a la autoridad encargada de fiscalizar, el 64% (27) conoce la autoridad, mientras que el 36% (13) respondió no conocer.

**Gráfico 6: Conocimiento de la Autoridad  
para fiscalizar y emitir reparos de las  
investigaciones  
Mayo 2013**



**Cuadro N°7: Cree que el Informe de Auditoría Especial cumple con el objetivo de establecer las irregularidades detectadas en las instituciones y que afectan el patrimonio del Estado  
Enero 2020**

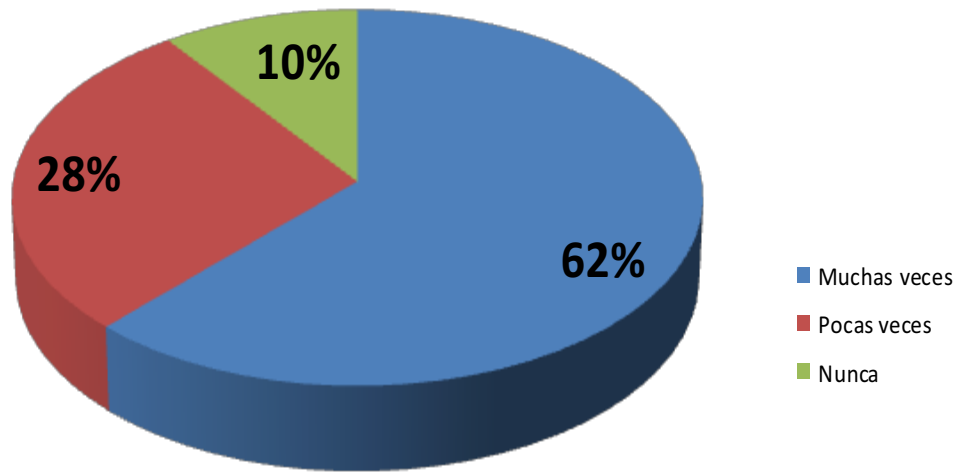
Sujeto	Total	Cumple el Informe de Auditoría Especial su objetivo		
		Muchas veces	Pocas Veces	Nunca
<b>TOTAL</b>	40	25	11	4
<b>Audidores de la CGR</b>	20	18	4	0
<b>Funcionarios de la Jurisdicción de Cuentas</b>	20	7	7	4

Fuente: encuesta de opinión realizada a funcionarios de la jurisdicción de cuentas (Fiscalía y Tribunal de Cuentas) y auditores de la Contraloría General de la República, Enero 2020.

**COMENTARIO:**

Con respecto a que sí el Informe de Auditoría Especial cumple su objetivo, el 62% (25) de los encuestaron contestaron que ésta se cumplen muchas veces; el 28% (11) respondió que pocas veces y el 10% (4) de los encuestados contestaron que nunca se cumple.

**Gráfico 7: Cree que el Informe de Auditoría Especial cumple su objetivo de establecer Irregularidades**



**Cuadro N°8: Considera eficaz los reparos formulados a través de los Informes de Auditoría Especial  
Enero 2020**

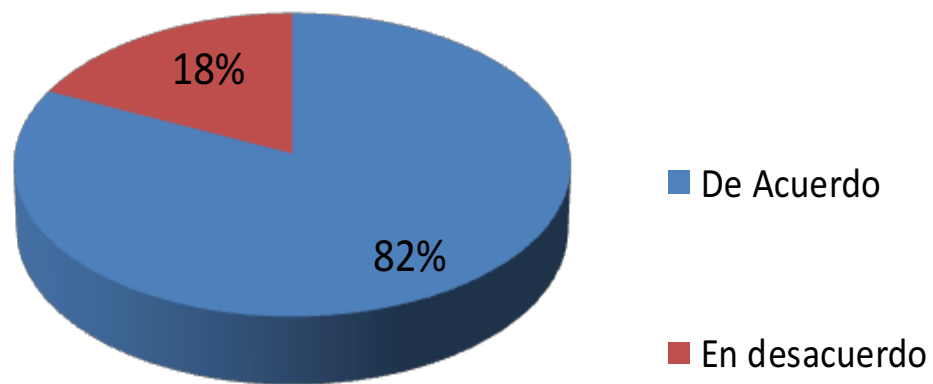
Sujeto	Total	Es eficaz los reparos formulados en los Informes de Auditoría Especial	
		De Acuerdo	En desacuerdo
<b>TOTAL</b>	40	33	7
<b>Funcionarios de la Jurisdicción de Cuentas/</b>	20	14	1
<b>Audidores de la CGR</b>	20	19	6

Fuente: encuesta de opinión realizada a funcionarios de la jurisdicción de cuentas (Fiscalía y Tribunal de Cuentas) y auditores de la Contraloría General de la República, Enero 2020

**COMENTARIO:**

Con respecto a que se considera eficaz los reparos formulados a través de los informes de Auditoría Especial, el 18% (7) estuvo en desacuerdo, mientras que el 82% (33) restante estuvo de acuerdo.

**Cuadro N°8 Considera eficaz los reparos  
formulados en el I.A.E.**



**Cuadro N°9: Cree que los informes de Auditoría Especial se remiten debidamente estructurados y recogen todas las pruebas necesarias  
Enero 2020**

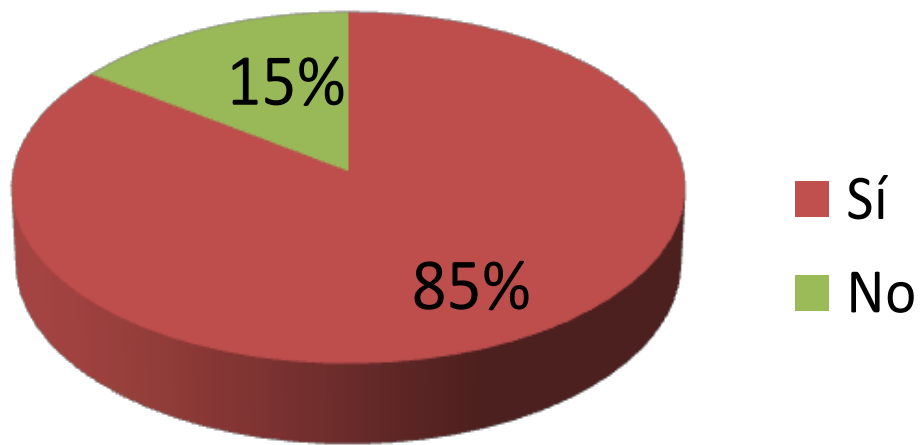
Sujeto	Total	Los informes de Auditoría Especial se remiten bien estructurados y recogen todas las pruebas necesarias	
		SI	NO
<b>TOTAL</b>	40	34	6
<b>Funcionarios de la Jurisdicción de Cuentas/</b>	20	18	4
<b>Audidores de la CGR</b>	20	16	2

Fuente: encuesta de opinión realizada a funcionarios de la jurisdicción de cuentas (Fiscalía y Tribunal de Cuentas) y auditores de la Contraloría General de la República, Enero 2020.

**COMENTARIO:**

Cuando se preguntó si los informes de Auditoría Especial se remiten debidamente estructurados y recogen las pruebas, el 85%(34) contestó que sí y el 15%(6) respondió que no están completos.

**Gráfico: 9 Cree que los informes de auditoría especial se remiten debidamente estructurados y con las pruebas necesarias**



**Cuadro N°10: Conoces las estadísticas de las Resoluciones de Cargos dictadas de acuerdo a las cuantías establecidas en el Informe de Auditoría Especial  
Enero 2020**

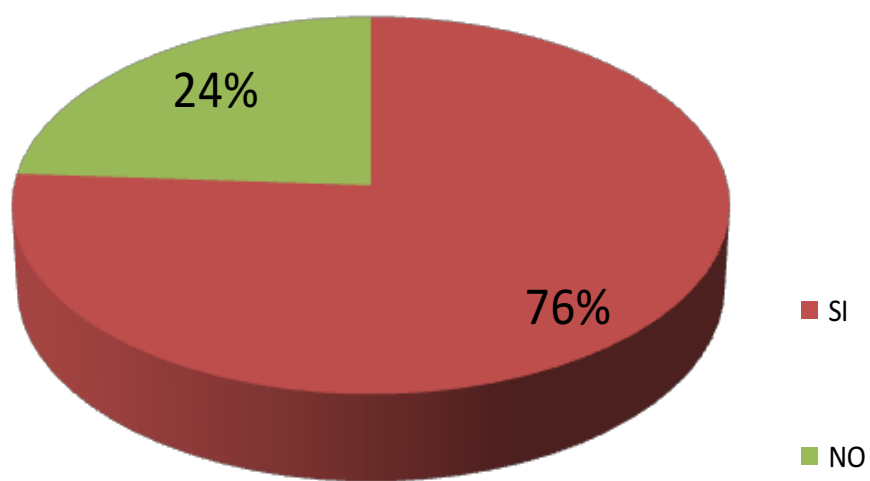
Sujeto	Total	Conoces las estadísticas de las Resoluciones de Cargos dictadas de acuerdo a las cuantías establecidas en el Informe de Auditoría Especial	
		SI	NO
<b>TOTAL</b>	40	24	16
<b>Funcionarios de la Jurisdicción de Cuentas/</b>	20	17	3
<b>Audidores de la CGR</b>	20	7	13

Fuente: encuesta de opinión realizada a funcionarios de la jurisdicción de cuentas (Fiscalía y Tribunal de Cuentas) y auditores de la Contraloría General de la República, Enero 2020.

**COMENTARIO:**

En cuanto a si conocen las estadísticas de las Resoluciones de Cargos dictadas de acuerdo a las cuantías establecidas en el Informe de Auditoría Especial, el 76% (24) señaló conocer las estadísticas; mientras que el 24% (16) señaló no conocer dichas estadísticas.

**Grafico 10: Conoce las estadísticas de Resol. Cargos de acuerdo a las cuantías establecidas en los informes de auditoría especial**



## **“CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES”**

## CONCLUSIONES

1. La Jurisdicción de cuentas se instaura en nuestro país a través de la Ley 67 de 14 de noviembre de 2008.
2. El Tribunal de Cuentas se crea como un Tribunal que no administra Justicia de manera ordinaria como lo hace el Órgano Judicial, tampoco es un Tribunal administrativo como los que administran justicia correccional o policiva o eminentemente administrativos como el nuevo Tribunal Tributario o el Tribunal de Contrataciones públicas.
3. El Tribunal de Cuentas se crea para juzgar la responsabilidad patrimonial de los empleados y agentes en el manejo de los fondos o bienes públicos, derivados de las supuestas irregularidades, contenidas en los reparos formulados por la Contraloría General de la República.
4. El Informe de Auditoría constituye el documento que consta los resultados de una auditoría.
5. En la doctrina se conoce la auditoría especial a aquéllas que recaen sobre elementos ajenos a la contabilidad, por ejemplo, las auditorías sociales, jurídicas, de sistemas, entre otras. En el ámbito gubernamental panameño, se denomina auditoría especial a las que recaen parcialmente en elementos

financieros o parcialmente en elementos operativos y aquellas dirigidas a efectuar fraudes e irregularidades en el uso y manejo de bienes estatales.

6. Existen Principios, Normas, Técnicas y Procedimientos de auditoría, que son el resultado de estudios, investigaciones y prácticas a nivel de asociaciones, gobiernos y gremios profesionales de distintos países del mundo, con la finalidad de definir criterios y parámetros que sirvan de guía para la realización de las auditorías.
7. En nuestro país se implementó oficialmente las Normas de Auditoría Gubernamental para la República de Panamá, con carácter obligatorio para todas las entidades del sector públicos.
8. El Informe de Auditoría Especial es un medio de prueba técnico, en tanto el auditor, durante su ejecución, percibe directamente los hechos, los califica técnicamente y determina las causas y efectos de lo que observó; practica pruebas si es necesario o requiere informes para complementar su investigación como también debe concluir, por deducción o inducción, que en materia judicial sería dictaminar, sus conclusiones técnicas.
9. Por su contenido y forma de producción, el informe de auditoría comparte la naturaleza del informe técnico y del peritaje judicial.

10. No puede indicarse que el informe de auditoría sea un medio de prueba con naturaleza propia, pues su naturaleza es pericial en cuanto constituye un dictamen técnico, pues técnicamente es un peritaje, pero jurídicamente no lo es, porque nos e ciñe a las formalidades que exige el código procesal para el peritaje judicial.
11. Para que una prueba sea calificada de eficaz, jurídicamente, requiere, entre otras condiciones, que sea válida, es decir, objetiva, legal y útil, además de oportuna.
12. Para determinar la eficacia probatoria del informe de auditoría es preciso hacer un análisis serio y crítico de su contenido.
13. La eficacia probatoria del informe de auditoría depende también de la documentación adjunta y el resto del caudal probatorio, en apego a las reglas de la sana crítica y del artículo 980 del Código Judicial y su documentación adjunta debe reunir también los requisitos que la ley exige para la autenticidad y valor probatorio de la prueba documental.
14. Los Informes de auditorías especiales recibidos por el Tribunal de Cuentas son remitidos a la Fiscalía de Cuentas para que conforme lo establece la Ley 67 de 14 de noviembre de 2008, proceda a la investigación

correspondiente, dirigida a determinar si hubo o no un acto irregular en el manejo de bienes o fondos públicos y recomiende mediante Vista Fiscal el llamamiento a juicio o solicite la absolución de los involucrados.

15. En el año 2012 el Tribunal de Cuentas emitió cincuenta y nueve (59) Resoluciones de Reparos, mediante las cuales se les llama a juicio a doscientos veintitrés personas (223) involucradas en lesiones patrimoniales.

16. La Sala de Acuerdos dictó en el año 2012 sesenta y un (61) Resoluciones de Cargos (sentencias), lo que hace constatar que las investigaciones realizadas por la Fiscalía de Cuentas reúnen los elementos probatorios para dicho fin y que el Informe de Auditoría Especial remitido por la Contraloría General de la República, recaba toda la información correspondiente a cómo se dieron las irregularidades y qué personas se encuentran vinculadas a las mismas.

## RECOMENDACIONES

1. Se hace necesario una Reforma Constitucional para otorgarle una base constitucional a la institución de la Fiscalía General de Cuentas, con miras a que se valore la importancia que reviste, cada una de sus actuaciones.

2. Se debe otorgar mayores facultades de actuación, coerción y sanción de la Fiscalía General de Cuentas.

3. Se deben establecer los mecanismos legales y administrativos para solucionar los vacíos legales que existen entre la Fiscalía General de Cuentas u otras instituciones, como el Ministerio Público, y la Contraloría General de la República.

4. A falta de una reforma constitucional, considero que la instancia de investigación debe ser adscrita al Ministerio Público, con la creación de una Fiscalía Patrimonial, ya que es el Ministerio Público la encargada por ministerio Legal y constitucional, de investigar y petitionar ante los órganos jurisdiccionales, lo que derecho corresponda, en este caso al Tribunal de Cuentas.

5. A nivel gerencial de la captación y retención del recurso humano, sería importante la creación de una ley que establezca la forma de convocatoria, selección, evaluación de desempeño, incentivos y estabilidad laboral de los funcionarios, ya que es un hecho notorio la acentuada movilidad laboral y el cese

de funciones del personal del despacho, cada vez que un nuevo Fiscal de Cuentas asume el cargo.

6.La Contraloría General de la República debe actuar de manera más armónica y sistemática con la Fiscalía de Cuentas durante las investigaciones , de modo tal que las mismas pueden completarse bajo altos estándares, científicos y dentro de los términos legales para concluir con las investigaciones.

7.Los Informe de Auditoría Especial debe en principio ser remitidos a la Fiscalía General de Cuentas, quienes de acuerdo a su función en base a la Ley 67, son el ente encargado de la investigación. En la actualidad son remitidos al Tribunal de Cuentas, quien tiene rango constitucional.

8.Para que el Tribunal de Cuentas pueda valorar el informe de auditoría especial, como elemento de convicción respecto a los hechos o afirmaciones, por lo tanto debe de realizarse una investigación que acredite la lesión patrimonial, así como las personas vinculadas.

9.Se debe implementar o solicitar que a la Fiscalía General de Cuentas le sean remitidos los informes de rendición de cuentas de todas las instituciones p

## BIBLIOGRAFÍAS

### TEXTOS

ANTEQUERA STAND, Miguel. El Informe del auditor independiente. Su contenido, preparación y presentación. Carvajal, S.A., Colombia, 1989.

ARAÚZ, Heriberto. La función juzgadora de la Contraloría General de la República. Editorial Mizrachi & Pujol, S.A., Panamá, 2000.

ARIAS DE SALATARÍN, Lourdes. Eficacia probatoria del informe de auditoría en el proceso penal. Auditorías Forenses. Editorial Ibáñez, Panamá, 2008.

BARSALLO, Pedro. Jurisdicción en Estudios Procesales. Editado por Jorge Fábrega Ponce, Panamá, 1988.

CABANELLAS DE TORRES, Guillermo. Diccionario jurídico enciclopédico. Actualizado, corregido y aumentado por Guillermo Cabanellas de Cuevas, Editorial Heliasta, edición 1997.

CANO, Miguel y Danilo LUGO. Auditoría Forense en la investigación criminal del lavado del dinero y otros. Ecoe Ediciones, Bogotá ,2005.

DE SANTOS, Víctor. La prueba judicial: teoría y práctica. Segunda Edición, actualizada, editorial Universidad, Buenos Aires, 1994.

FABREGA P, Jorge. Medios de prueba. Editorial Jurídica Panameña, Panamá, 1997.

HOLMES, Arthur W. Auditoría. Principios y procedimiento. Unión Tipográfica Editorial Hispano Americana, segunda edición, México, 1992.

HURTADO, Iván y TORO, Josefina. Paradigmas y métodos de investigación en tiempo de cambio. Venezuela, 2007.

KERLINGER, Fred. Investigación del Comportamiento. Casa Editora Interamericana. México, 1975.

MCNAMAKFOROOSH, Naghi. Metodología de la Investigación. Editorial Limusa, México, 5ta edición Reimpresión, 1992.

PARRA QUIJANO, Jairo. La prueba de informes. Revista Novum Ius N°6, Asociación Nueva Generación Jurídica de la Facultad de Derecho y Ciencias Políticas de la Universidad de Panamá, 1990.

SUAREZ, Andrés S. La Moderna Auditoría. Mac Graw Hill Interamericana de España, Madrid, España, 1990.

TAYLOR, Donald y GLEZEN G. William. Auditoría: Integración de conceptos y procedimientos. Editorial Limusa, México, D.F., 1987.

VARGAS VELARDE, Oscar. La Nueva Jurisdicción de Cuentas en Panamá. Dirección de Responsabilidad patrimonial, 2008.

VARGAS VELARDE, Oscar. El proceso de Cuentas, en Instituto Colombo Panameño de Derecho Procesal. VI Congreso Panameño de Derecho Procesal.

## **CONSTITUCIONES, LEYES, DECRETOS Y PROYECTOS DE LEYES**

Constitución Política de Panamá de 1972.

Código Judicial de Panamá.

Decreto de Gabinete N°36 de 10 de febrero de 1990, por el cual se crea dentro de la Contraloría General de la República la Dirección de Responsabilidad Patrimonial y se adopta su procedimiento.

Decreto N°65 de 23 de marzo de 1990, por el cual se crea el Reglamento de determinación de Responsabilidades.

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, Panamá, 2008.

Ley 32 de 8 de noviembre de 1984, por el cual se adopta la Ley Orgánica de la Contraloría General de la República.

Gaceta oficial N°12 de 13 de abril de 1904.

Gaceta Oficial N°27 de 9 de junio de 1904.

Memorias 2009, 2010, 2011 y 2012 del Tribunal de Cuentas y Fiscalía de Cuentas.

La primera y tercera revista Jurisdicción Patrimonial, elaborada por la Dirección de Responsabilidad Patrimonial de la Contraloría General de la República de Panamá en el año 1997-1998. La misma cuenta con temas de doctrina, legislación, jurisprudencia e información general, desarrollados en doscientos cuarenta y cuatro (244) páginas y trescientos catorce (314) páginas, respectivamente

## **ANEXOS**

## ENCUESTA

### Generalidades:

Como estudiante de la Maestría de Derecho Público con énfasis en Responsabilidad Patrimonial de la Universidad de Panamá, Facultad de Derecho y Ciencias Políticas, estoy interesada en conocer si los informes de auditoría especial es un medio probatorio en la jurisdicción de cuentas. Toda la información que se obtenga de la presente encuesta contribuirá para desarrollar nuestro trabajo final de graduación y tendrá sólo carácter académico.

Le agradecemos su tiempo y colaboración al contestar las siguientes preguntas y le reiteramos que el uso que se le dará a la información es solamente de carácter académico, por lo que no es requisito que usted firme o escriba su nombre por ninguna parte de la presente encuesta.

### Instrucciones:

Lea detenidamente las siguientes preguntas y marque con una X la respuesta que usted considere es la correcta

#### 1. Sexo

\_\_\_\_\_Masculino      \_\_\_\_\_Femenino

**2. Su área de trabajo es:**

\_\_\_\_\_ auditores de la CGR

\_\_\_\_\_ Funcionarios

Fiscalía o Tribunal de Cuentas

\_\_\_\_\_ Otros

**3. Conoce usted la Jurisdicción de Cuentas en Panamá**

\_\_\_\_\_ SI

\_\_\_\_\_ NO

**4. Conoce usted el documento denominado “Informe de Auditoría Especial”**

\_\_\_\_\_ SI

\_\_\_\_\_ NO

**5. Considera que el Informe de Auditoría Especial es el documento que se usa para plasmar deficiencias en el control interno de una entidad**

\_\_\_\_\_ SI

\_\_\_\_\_ NO

**6. Conoce cuál es la autoridad encargada de fiscalizar y Emitir los reparos que surgen de las investigaciones**

\_\_\_\_\_ SI

\_\_\_\_\_ NO

**7. Cree que el Informe de Auditoría Especial cumple con el objetivo de establecer las irregularidades detectadas en las instituciones y que afectan el patrimonio del Estado**

\_\_\_\_\_ Muchas Veces

\_\_\_\_\_ Pocas veces

\_\_\_\_\_ Nunca

**8. Esta de acuerdo con los reparos formulados a través de los Informes de Auditoría Especial**

\_\_\_\_\_ De acuerdo

\_\_\_\_\_ En desacuerdo

**9. Cree que los informes de Auditoría Especial se remiten debidamente estructuras y recogen todas las pruebas necesarias**

\_\_\_\_\_ SI

\_\_\_\_\_ NO

**10. Conoce las estadísticas de las Resoluciones de Cargos dictadas de acuerdo a las cuantías establecidas en el Informe de Auditoría Especial**

\_\_\_\_\_ SI

\_\_\_\_\_ NO

## **ANÁLISIS DE LOS RESULTADOS DE LA ENCUESTA APLICADA**

Para conocer la efectividad que tiene el Informe de Auditoría Especial, elaborado por auditores de la Contraloría General de la República, en la jurisdicción de cuentas, realizamos una encuesta dirigidas específicamente a los funcionarios de esa jurisdicción, ya sean de la Fiscalía de Cuentas y a auditores de la Contraloría General de la República o a los que se encuentran dentro de cada entidad estatal.

Encontramos, por fortuna, cooperación por parte de los auditores de la Contraloría General, quienes demostraron tener buen dominio de la materia; por el contrario alguno de ellos que se encuentran asignados en dependencias del Estado si desconocían un poco del porque se realizaba dicho informe y para que se dirigía a esta nueva entidad, es decir, el Tribunal de Cuentas.

Pudimos observar de las encuestas practicadas que efectivamente el Informe de Auditoría Especial es utilizado en la jurisdicción de cuentas como un medio probatorio, pues los mismos se estructuran de tal manera que sirve para coadyuvar a las investigaciones que realice la Fiscalía de Cuentas; con este se aporta documentación ampliamente relacionada a cada uno de los casos, que de una manera u otra nos llevan a establecer, corroborar y acreditar la lesión

patrimonial, las irregularidades detectadas y que dieron origen a la lesión, a así como los posibles vinculados a la misma.

Se estableció de la encuesta que en nuestro país contamos con Normas de Auditorías estándares de calidad que se utilizan para un informe de auditoría, por lo que la mayoría de los encuestados conocía el documento donde se plasma las deficiencias en el control interno de una entidad, así como indicaron conocer la autoridad encargada de fiscalizar y emitir los reparos que surjan de sus investigaciones.

Dentro de la investigación también se cuestionó sobre el tema de que si dichos informes cumplen los requisitos y formalidades, con lo cual se constituirá en prueba, y la mayoría de los auditores opinaron que efectivamente se rigen por las normas de auditorías gubernamentales, así como del manual de procedimientos establecidos para tales informes, elaborado por la Contraloría General de la República de Panamá.

La encuesta se enfocó en determinar el alcance, efectividad y uso del informe de auditoría especial en la jurisdicción de cuentas. Como resultado obtuvimos por parte de los funcionarios de la Fiscalía de Cuentas y del Tribunal de Cuentas, que efectivamente en las Resoluciones de Reparos (llamamiento a

juicios) y Resoluciones de Cargos emitidas por el Tribunal de Cuentas, se ciñen a la investigación que realiza la Fiscalía y que en su gran mayoría las personas llamadas a juicios, así como la cuantía de la lesión patrimonial ocasionada es similar a la establecida en el Informe de Auditoría, por lo que de esta manera se puede establecer con certeza que los informes de auditoría especial, sirven de base para declarar responsable patrimonialmente a los procesados dentro de un proceso de cuentas.