

GACETA OFICIAL

ORGANO DEL ESTADO

AÑO XCI

PANAMA, R. DE P., LUNES 27 DE JUNIO DE 1994

Nº 22.566

CONTENIDO

CONTRALORIA GENERAL DE LA REPUBLICA DECRETO EJECUTIVO Nº 110

(De 26 de abril de 1994)

CORTE SUPREMA DE JUSTICIA

Fallo del 24 de mayo de 1994

Fallo del 30 de mayo de 1994

AVISOS Y EDICTOS

CONTRALORIA GENERAL DE LA REPUBLICA DECRETO EJECUTIVO Nº 110

(De 26 de abril de 1994)

EL CONTRALOR GENERAL DE LA REPUBLICA
en uso de sus facultades constitucionales y legales

CONSIDERANDO:

- QUE** es responsabilidad de la Contraloría General de la República (Entidad Fiscalizadora Superior) por poder constitucional y legal, regular, fiscalizar y controlar el uso eficiente, económico y eficaz de los recursos del Estado distribuidos en las instituciones públicas que lo conforman;
- QUE** es imperativo contar con personal con la capacidad y competencia profesional necesaria para examinar la información financiera y administrativa que presenten las instituciones públicas, la gestión de los funcionarios y sus resultados, en el marco de las leyes, objetivos, presupuestos y programas de desarrollo gubernamentales;
- QUE** la Entidad Fiscalizadora Superior debe adoptar políticas y procedimientos para la contratación de personal con la preparación adecuada, acompañado de los lineamientos que permitan lograr que se mantenga y actualice su capacidad profesional, de manera que puedan realizar su trabajo eficientemente, y establecer las bases para la promoción de los auditores;

DECRETA:

- Artículo 1.** Emitir las Normas de Auditoría Externa Gubernamental para los auditores de la Contraloría General (Entidad Fiscalizadora Superior), en acatamiento y uso de las facultades que le confieren el artículo 274 de la Constitución política de la República de Panamá y el artículo 11, numeral 2 de su Ley orgánica (Ley 12 del 8 de noviembre de 1984).
- Artículo 2.** Especificar que las Normas de Auditoría Externa Gubernamental son una herramienta que permitirá al auditor realizar su trabajo con el profesionalismo, calidad y responsabilidad que la auditoría gubernamental exige.
- Artículo 3.** Especificar que el presente cuerpo de normas (que contiene el marco conceptual y las normas 1 a la 10), sirve para que los auditores de la Entidad Fiscalizadora Superior, conceptualicen, uniformen criterios sobre la auditoría, realicen un trabajo profesional y comuniquen los resultados, producto de su trabajo, través los estimadores de alta calidad técnica y profesional, que sirva de apoyo permanente a la administración de las instituciones.
- Artículo 4.** Las presentes Normas de Auditoría Externa Gubernamental entrarán en vigor a partir del día siguiente al de la publicación del presente Decreto.

Dado en Panamá a los veintiseis días del mes de abril de mil novecientos noventa y cuatro.

PUBLIQUESE Y CUMPLASE

LIC. JUAN M. RUIZ
Secretario General

LIC. JOSE CHEN BARRIA
Contralor General

GACETA OFICIAL

ORGANO DEL ESTADO

Fundada por el Decreto de Gabinete Nº 10 de 11 de noviembre de 1903

REYNALDO GUTIERREZ VALDES
DIRECTOR

MARGARITA CEDEÑO B.
SUBDIRECTORA

OFICINA

Avenida Norte (Eloy Alfaro) y Calle 3a. Casa No. 3-12,
Edificio Casa Amarilla, San Felipe, Ciudad de Panamá,
Teléfono 28-8631, Apartado Postal 2189
Panamá, República de Panamá

**LEYES, AVISOS, EDICTOS Y OTRAS
PUBLICACIONES**

NUMERO SUELTO: B/. 2.00

Dirección General de Ingresos

IMPORTE DE LAS SUSCRIPCIONES

Mínimo 6 Meses en la República: B/.18.00

Un año en la República B/.36.00

En el exterior 6 meses B/.18.00, más porte aéreo

Un año en el exterior, B/.36.00, más porte aéreo

Todo pago adelantado

PRESENTACION

Todos aquellos servidores a quienes se les ha confiado fondos públicos y la responsabilidad de administrarlos, tienen la obligación de rendir cuentas de su gestión, en el marco de la legislación y reglamentación vigentes en la República de Panamá.

La auditoría se ha convertido en un elemento integrante del proceso de rendición de cuentas en el sector público, por cuanto examina todas las operaciones para establecer la eficiencia, efectividad y economía con que se han manejado los recursos, y proporciona alternativas para mejorarlas, en los casos pertinentes.

La confianza depositada en los auditores gubernamentales ha aumentado la necesidad de contar con Normas de Auditoría que los orienten y permitan que su labor, sea la base de otras que, su nodas, permitan un mejoramiento constante de la administración pública.

En el marco del Proyecto de Reforma a la Administración Financiera (PRAF), de la República de Panamá, auspiciado por la Agencia de los Estados Unidos para el Desarrollo Internacional (USAID), se estableció la necesidad de tecnificar los recursos humanos destinados al control externo ejercido por la Contraloría General de la República, a través de un Sistema de Auditoría Integral (SAI), que evalúe las operaciones de las instituciones públicas con un criterio globalizador, para verificar si los resultados se ajustan a los objetivos, presupuestos y planes de desarrollo gubernamentales.

Las Normas de Auditoría Externa Gubernamental (NAEG) para la República de Panamá, que reúnen los conceptos y criterios técnicos más avanzados de la profesión del país, así como los pronunciamientos de los organismos internacionales que regulan la profesión, se orientan a asegurar que las auditorías que se realicen, sean evaluaciones imparciales, objetivas, confiables y, sobretudo, profesionales, para que la Entidad Fiscalizadora Superior (EFS), cumpla con su función fiscalizadora consagrada en la Constitución Política de la República de Panamá.

La aplicación del presente cuerpo de Normas de Auditoría Externa Gubernamental, es de carácter obligatorio para todos aquellos auditores que realicen auditoría externa gubernamental en una institución pública, lo cual permitirá elevar los niveles de eficiencia de los auditores y auditados.

La auditoría como cualquier otra disciplina, está sujeta a cambios y avances tecnológicos constantes, por lo que la Entidad Fiscalizadora Superior, realizará una revisión permanente para mantener actualizado el contenido del presente documento.


Lic. José Chen Barria
CONTRALOR GENERAL DE LA REPUBLICA

**NORMAS DE AUDITORIA EXTERNA
GUBERNAMENTAL
PARA LA REPUBLICA DE PANAMA**

CONTENIDO

<u>NORMA No.</u>	<u>DESCRIPCION</u>
	MARCO CONCEPTUAL
1.	CAPACIDAD PROFESIONAL
2.	INDEPENDENCIA
3.	CUIDADO PROFESIONAL
4.	CONTROL DE CALIDAD
5.	PLANIFICACION DE ACTIVIDADES
6.	EJECUCION DEL TRABAJO
7.	EVALUACION DEL CONTROL INTERNO
8.	DETECCION DE IRREGULARIDADES
9.	EVIDENCIA EN LOS PAPELES DE TRABAJO
10.	COMUNICACION DE RESULTADOS
11.	SIGLAS UTILIZADAS
	CONTRALORIA GENERAL DE LA REPUBLICA PANAMA DIRECCION DE AUDITORIA GENERAL

**NORMAS DE AUDITORIA EXTERNA GUBERNAMENTAL
PARA LA REPUBLICA DE PANAMA**

MARCO CONCEPTUAL

CONTENIDO

INTRODUCCION

I. GENERALIDADES DEL CONTROL GUBERNAMENTAL

- 01. Definición.....
- 02. Objetivos.....
- 03. Importancia.....
- 04. Campo de Acción.....
- 05. Características.....

II. BASE LEGAL DEL CONTROL GUBERNAMENTAL

- 06. La Constitución Política.....
- 07. La Ley 32.....
- 08. El Concepto de Rendición de Cuentas.....
- 09. Convenio para el Proyecto de Reforma de la
Administración Financiera (RAF).....

III. RESPONSABLES DEL CONTROL GUBERNAMENTAL

- 10. Organismo Rector.....
- 11. Organismos Auxiliares.....
- 12. Funciones.....

IV. PROCESO DE LA AUDITORIA

- 13. Planificación.....
- 14. Ejecución.....
- 15. Control de Calidad.....
- 16. Comunicación de Resultados.....
- 17. Seguimiento.....

V. TIPOS DE AUDITORIA GUBERNAMENTAL

- 18. Tipos de Auditoría.....
- 19. Enfoque.....
- 20. Actualización.....

VI. NORMAS DE AUDITORIA GUBERNAMENTAL

- 21. Definición.....
- 22. Objetivos.....
- 23. Características.....
- 24. Obligatoriedad.....
- 25. Mantenimiento y Actualización.....
- 26. Estructura y Contenido de las Normas.....

INTRODUCCION

Es indispensable que el control se le ubique y se le entienda en la verdadera dimensión dentro del contexto gubernamental, dado que existen tres poderes del Estado bien definidos que regulan, guían y limitan las acciones del sector público, y que a su vez, de una manera u otra, forman parte del control gubernamental, y realizan control en forma global.

A su vez, existen, dentro de la organización del Estado panameño, diferentes estamentos e instituciones que realizan control nacional, sectorial, etc. sobre las operaciones que ocurren en el sector público; ejemplos de estas acciones son las gestiones sobre presupuesto que realiza el Ministerio de Planificación y Política Económica (MIPPE), sobre los ingresos el Ministerio de Hacienda y Tesoro, sobre la administración de justicia el Organismo Judicial con sus diferentes instancias, etc.

El control gubernamental es un conjunto de acciones ejercidas por varias instituciones en todos los niveles del gobierno, para verificar y exigir la aplicación de las leyes que regulan las acciones del Estado dentro del presupuesto, y proyectos de desarrollo nacional e institucional.

Las Normas de Auditoria Externa Gubernamental para la República de Panamá, dentro del proyecto RAG, solamente se refieren o regulan la participación de los auditores de la Entidad Fiscalizadora Superior (Contraloría General de la República), en el control externo sobre el manejo de los recursos y fondos públicos, según lo establecido en la Constitución y leyes de la República, de que habla el Capítulo II del Marco Conceptual.

MARCO CONCEPTUAL

Son los preceptos generales que definen al Sistema de Auditoría Integral, utilizado y administrado por la Entidad Fiscalizadora Superior, en el contexto gubernamental, como mecanismo efectivo de Rendición de Cuentas y protección de los recursos del Estado panameño.

I. GENERALIDADES

- 01. Definición:** El Control Externo Gubernamental es un conjunto de actividades y acciones técnicas y legales, ejercidas por la Entidad Fiscalizadora Superior (EFS), para evaluar todo el ámbito operacional de los entes públicos, a través del Sistema de Auditoría Integral (SAI), accionado por profesionales que no intervienen en las actividades u operaciones controladas, con base a Normas de Auditoría Gubernamental, técnicas y procedimientos que permiten un enfoque objetivo y profesional, cuyos resultados se sintetizan en recomendaciones para mejorar la administración pública.

Su acción va más allá de la simple revisión de los registros contables y de la gestión financiera pura, abarca la evaluación de los conceptos de eficiencia, efectividad y economía con que se han realizado las operaciones y la eficacia en la actuación de los servidores y administradores públicos en el desempeño de sus funciones. Pretende demostrar no solo que la operación es correcta y ejecutada dentro del marco legal correspondiente, sino que los efectos que ha producido esa operación en la economía y el bienestar social, son concordantes con la razón de ser de la institución examinada.

- 02. Objetivos:** El Control Externo Gubernamental ejercido por la Entidad Fiscalizadora Superior, tiene objetivos que persiguen, a través del Sistema de Auditoría Integral (SAI), demostrar al Gobierno de Panamá y a la ciudadanía en general, de una manera profesional e independiente:
- a. Si se han obtenido los beneficios adecuados por los montos invertidos;
 - b. Si los ingresos han sido depositados íntegramente, conforme fueron recaudados;
 - c. Si los entes públicos han cumplido con los procedimientos legales en la contratación, adquisición o venta de bienes y servicios;
 - d. Si los activos se encuentran protegidos adecuadamente contra deterioro o robo;
 - e. Si los estados financieros y toda información financiera, son imparcialmente presentados de acuerdo a las leyes y a los principios de contabilidad generalmente aceptados.

- f. Si los planes y programas han sido ejecutados de acuerdo a los objetivos, políticas y proyectos del gobierno, y los recursos involucrados han sido utilizados en forma eficaz, eficiente y económica; y,
 - g. Si el presupuesto aprobado para la vigencia fiscal, ha sido ejecutado conforme a los objetivos, planes y programas para los cuales fue solicitado.
03. **Importancia:** El ejercicio del control Gubernamental a través del Sistema de Auditoría Integral (SAI), es importante porque permite:
- a. Disponer de un mecanismo de apoyo a las acciones de la administración de la institución, para verificar si ha habido un adecuado manejo de los recursos públicos;
 - b. El cumplimiento de los deberes y obligaciones de los funcionarios, en forma honesta en el gran contexto de la obligación de rendir cuentas de su gestión, que en otras palabras, es el concepto ineludible que se denomina "Responsabilidad" o responsabilidad pública;
 - c. Proporcionar a las autoridades del gobierno y el pueblo en general, información objetiva sobre los recursos que dispone el Estado, el uso y control aplicados a los mismos;
 - d. Informar si los recursos del Estado son manejados y controlados de acuerdo a las leyes, objetivos, procedimientos, planes y programas gubernamentales;
 - e. Proporcionar a la ciudadanía un medio de información para que conozca el destino que tiene su contribución, a través del pago de impuestos, tasas, etc.
 - f. Establecer si los sistemas diseñados e implantados, y posteriormente evaluados en forma independiente, proporcionan credibilidad a la ciudadanía acerca de los informes que los administradores de las instituciones públicas, presentan como descargo de su responsabilidad.
04. **Campo de Acción:** El ámbito de acción del Control Gubernamental, a través del Sistema de Auditoría Integral (SAI), se extiende a todo el sector público: Gobierno central, entidades descentralizadas, empresas públicas, intermediarios financieros, corporaciones y proyectos de desarrollo, gobiernos provinciales y municipales, y otras agrupaciones que se benefician o administren fondos públicos.
05. **Características:** El Control Gubernamental a través del Sistema de Auditoría Integral (SAI), se basa en la independencia de actuación ejercida por la Entidad Fiscalizadora Superior (EFS), así como en la relación técnica y funcional permanente con las Unidades de Auditoría Interna (UAI).
- Para respaldar su gestión, dentro de cada institución pública; el Control Gubernamental tiene las siguientes características:
- a. **Independencia de Actuación.** Este criterio tiene que ver con la "Libertad de la Entidad Fiscalizadora Superior, en lo que a auditoría se

refiere, para actuar conforme a su mandato Constitucional de fiscalización, sin sujeción a directrices o interferencias externas de ninguna clase".

El Rector del Sistema de Auditoría Integral, así como todos los auditores gubernamentales, deben ser independientes y no tener relaciones personales ni institucionales con el ente examinado.

Las Unidades de Auditoría Interna también deben actuar en forma independiente de las operaciones, a pesar de su dependencia orgánica del ente a examinar.

- b. **Confidencialidad**, el proceso de la auditoría integral es de carácter confidencial por lo que los datos de las instituciones, no se pueden divulgar a terceros, a menos que medie un pedido u obligación legal al respecto.

Es imperativo no anticipar criterios sobre los resultados del examen realizado, a menos que éste se haya terminado y sea discutido con los responsables del área examinada.

La confidencialidad debe ser el pilar donde descansa la confianza de la institución en el auditor.

- c. **Profesionalismo**, debido a que las labores de auditoría tienen ingredientes técnicos y éticos, éstas deben ser planificadas, ejecutadas e informados sus resultados con el debido cuidado profesional, en base a las normas específicas que emita la Entidad Fiscalizadora Superior (EFS).

El profesionalismo implica que el grupo de funcionarios encargados de efectuar un trabajo, deben tener en conjunto, la capacidad profesional suficiente para entender la complejidad y características del ente a examinar.

- d. **Objetividad**, El objetivo y enfoque del trabajo de auditoría, las recomendaciones emitidas, así como las relaciones de los auditores con el ente examinado, deben constituir una actitud positiva para ayudar a mejorar los sistemas evaluados y crear un ambiente propicio de aceptación.

El objetivo y enfoque de trabajo, deben orientarse a ayudar a la institución a través de sugerencias positivas que mejoren su gestión y eviten el desperdicio de recursos.

- e. **Actividad multidisciplinaria**, el ejercicio del Control Gubernamental, a través del Sistema de Auditoría Integral, requiere de la participación de profesionales de diversas disciplinas, según la complejidad de las áreas a examinar en una institución.

La conformación de un equipo multidisciplinario es importante porque de esa manera se pueden evaluar todos los campos de una institución, así como todos los efectos que surjan del ejercicio de una operación.

- f. **Oportunidad**, el ejercicio del control gubernamental, requiere de la comunicación a tiempo de los

hallazgos sobre el área examinada, para que la administración disponga de bases que le permitan tomar decisiones oportunas para salvaguardar los activos y mejorar las operaciones.

II. BASE LEGAL DEL CONTROL GUBERNAMENTAL

06. **La Constitución Política:** En la Contraloría General de la República reside por mandato constitucional consagrado en el Artículo 276, la potestad de fiscalizar, regular y controlar los actos de manejo de fondos públicos, a fin de que se realicen con corrección y según lo establecido en la ley.

En dicha potestad se encuentra inmerso el compromiso superior de contribuir al mejoramiento de la administración del Estado a través del control externo gubernamental.

07. **La Ley 32:** El mandato constitucional se encuentra desarrollado en la Ley Orgánica de la Contraloría General de la República, que se especifica con claridad en el Artículo 11, de la Ley 32 del 8 de noviembre de 1984.

08. **El Concepto de Rendición de Cuentas:** Los funcionarios que administran los recursos del Estado, deben rendir cuenta de sus actividades según lo establecido en las leyes respectivas; la obligación de rendir cuentas por cada funcionario, es inherente al proceso gubernamental.

09. **El Convenio para el Proyecto de Reforma a la Administración Financiera (RAF):** El proyecto de Reforma a la Administración Financiera, avalado por el gobierno de Panamá y auspiciado por la Agencia de los Estados Unidos para el Desarrollo Internacional USAID, especifica que el desarrollo del Sistema Integrado de Administración Financiera (SIAP), estará acompañado por el desarrollo del Sistema de Auditoría Integral (SAI), el cual ayudará a asegurar la integridad y confiabilidad de todas las operaciones de administración financiera del gobierno.

III. RESPONSABLES DEL CONTROL GUBERNAMENTAL

Los elementos que integran la funcionalidad del SAI, en términos metodológicos, se refieren a dos órganos ejecutores:

10. **Órgano Rector:** La Entidad Fiscalizadora Superior (EFS), es el ente rector del control gubernamental, representado por la Dirección de Auditoría General (DAG).

El Órgano Rector a través del SAI deberá además, promover el desarrollo y profesionalización de la función de Auditoría Interna y Externa, a través de la normatividad respectiva, el diseño de manuales, políticas y procedimientos que uniformen el ejercicio de la auditoría profesional en el sector público.

11. **Órganos Auxiliares:** Los órganos auxiliares constituyen el apoyo que el Órgano Rector del SAI, utilizará para cumplir con el Control Gubernamental en las instituciones públicas con un enfoque de auditoría Integral, y sobre todo enmarcándose dentro de las Normas de Auditoría

Gubernamental diseñadas para tal fin; éstos son:

- a. Las Unidades de Auditoría Interna (UAI) que dependen orgánicamente de cada institución pública, pero bajo el asesoramiento funcional y técnico del Órgano Rector del SAI.
 - b. La participación de profesionales especializados o firmas privadas de auditoría contratadas en forma específica para cada caso institucional, quienes tienen que ajustarse al enfoque que establezca la Entidad Fiscalizadora Superior.
12. **Funciones:** De acuerdo a los objetivos del proyecto RAF, y los objetivos específicos del diseño del Sistema de Auditoría Integral, las funciones de cada uno de los órganos ejecutores de que hablan los numerales 10 y 11, son las siguientes:
- a. **Órgano Rector**, las funciones de la Entidad Fiscalizadora Superior (EFS), son:
 - Diseñar un sistema sólido de auditoría independiente y profesional, denominado Sistema de Auditoría Integral (SAI), cuya ejecución sea independiente de todas las operaciones administrativas y financieras, para alcanzar los objetivos que se detallan en el Capítulo I, numeral 02.
 - Promover en el personal del sector público, una clara conciencia de su responsabilidad en el manejo honesto de los recursos públicos.
 - Diseñar y emitir las Normas de Auditoría Gubernamental, como marco de acción obligatorio para el ejercicio de la auditoría profesional e independiente.
 - Planificar las actividades para cada ejercicio fiscal, en coordinación con los planes anuales de auditoría interna y la contratación de firmas privadas, para el uso adecuado de los recursos disponibles.
 - Fortalecer las técnicas, los procedimientos y mecanismos necesarios para cumplir con la responsabilidad del ejercicio eficiente, eficaz y económico del control gubernamental.
 - Diseñar un programa de difusión de los conceptos del Proyecto de Reforma a la Administración Financiera (RAF), para conseguir la colaboración y coordinación de esfuerzos entre los protagonistas de las operaciones y las acciones que promueve la Entidad Fiscalizadora Superior, lo cual permitirá el uso eficiente de los recursos disponibles.
 - Diseñar y emitir oficialmente las Normas de Control Interno (NCI), para promover la existencia del control interno como parte integrante de los procesos administrativos y financieros ejercidos por la propia institución que realiza las operaciones, como medio de autocontrol.

- Diseñar un plan de capacitación y actualización continuos, que garantice la preparación y disposición de profesionales idóneos en los distintos campos de especialización que demanda el Sistema de Auditoría Integral, y a nivel de cada institución, la Auditoría Interna.
- b. **Organos Auxiliares,** Para el funcionamiento y coordinación de las acciones de los Organos Auxiliares, se dispone de regulaciones que fijan las funciones y responsabilidades, en normas emitidas por la Entidad Fiscalizadora Superior en forma específica:
 - Las actividades de las Unidades de Auditoría Interna, están reguladas por las Normas de Auditoría Interna Gubernamental para las instituciones del sector público, de observancia obligatoria; las mismas que se han divulgado y sobre las cuales se ha diseñado un Plan de Capacitación Continua (PCC).
 - La contratación de las Firms Privadas de Auditoría, será regulada en base a la selección y calidad de las mismas, quienes deben ajustarse a las Normas de Auditoría Externa Gubernamental.

IV. PROCESO DE LA AUDITORIA GUBERNAMENTAL

13. **Planificación:** Las actividades de la Entidad Fiscalizadora Superior deben ser planificadas oportunamente, en los términos que se hayan fijado, siendo éstas:

Planificación general: Que se refiere a la planificación de actividades anuales tomando al sector público como un todo, bajo parámetros específicos que permitan establecer prioridades, en los distintos sectores en el que se ha dividido el Estado panameño.

Planificación específica: Toda auditoría que se lleve a cabo debe ser planificada conforme al proceso establecido en las normas emitidas por la Entidad Fiscalizadora Superior, cuyo proceso incluye los siguientes aspectos:

- a. Familiarización con la legislación, el campo de acción, la ubicación, la información disponible, la organización, etc., del ente a examinar.
- b. Evaluación preliminar del control interno para determinar la auditabilidad del ente, si se trata de Auditoría de Estados Financieros.

En el caso de auditorías especiales, este punto no tiene la connotación expresada, porque a venderá de muchos factores, que aunque no sea auditable, la investigación debe llevarse a cabo para buscar la evidencia necesaria.

- c. Establecimiento de las principales bases de la planificación:
 - Fijación de los objetivos del examen.
 - Selección de las técnicas y procedimientos para ejecutar el trabajo.

- d. Elaboración de los programas de auditoría y el establecimiento de:
 - Cronograma de distribución de actividades.
 - Parámetros de eficiencia para medir el avance del trabajo.
 - Establecimiento del tamaño de las muestras a utilizar.
 - e. Determinación del medio de evaluación del control interno a utilizar en los casos específicos.
 - f. Distribución del trabajo y fijación de prioridades.
14. **Ejecución:** La ejecución del trabajo no es otra cosa que la recopilación de evidencia en términos de suficiencia, calidad y pertinencia, aplicando las técnicas y procedimientos contenidos en los documentos que respaldan la planificación del trabajo; su proceso debe ceñirse a los siguientes pasos:
- a. Presentación de credenciales e identificación de los miembros del equipo de auditoría por parte del Supervisor, que servirá de enlace con las autoridades de la institución.
 - b. Establecimiento de los requerimientos de información y espacios físicos para realizar el trabajo.
 - c. Aplicación de los programas de auditoría conforme a la distribución fijada en los cronogramas de actividades y estimación de tiempo y recursos.
 - d. Elaboración de los papeles de trabajo y la obtención de la evidencia necesaria de acuerdo a las circunstancias.
 - e. Elaboración del primer borrador del informe para ser sometido al proceso de control de calidad establecido.
 - f. Entrega de los elementos e información suministrados por la institución, previo al retiro del equipo de auditoría.
15. **Control de Calidad:** El control tiene que ver con el proceso de supervisión que abarca todas las fases de la auditoría, sobre lo cual debe quedar la evidencia que sustente la calidad del trabajo, en base a la guía técnica de quien ejerce la supervisión.
16. **Comunicación de Resultados:** Esta fase probablemente la más importante dado que aquí se presentarán las ideas de cambio o mejoras en las operaciones, como producto del trabajo del auditor, debe contemplar los siguientes pasos:
- a. Elaboración del borrador del informe al concluir la auditoría, para ser revisado por la supervisión con el fin de garantizar que se disponga de la evidencia necesaria.
 - b. Preparación de una agenda para la discusión y fijación de la fecha en que se discutirá el borrador del informe.
 - c. Presentación formal del borrador del informe de auditoría, y discusión de los resultados con los responsables del área examinada.

- d. Elaboración del Borrador final para someterlo al control de calidad establecido por la Entidad Fiscalizadora Superior.
 - e. Emisión final y distribución del informe, a todos los responsables y relacionados con el mismo.
17. Seguimiento: Para asegurar que las recomendaciones se pongan en práctica, deberán diseñarse los procedimientos que permitan efectuar el seguimiento de la aplicación de las mismas, antes de realizar una nueva auditoría.

V. TIPOS DE AUDITORIA GUBERNAMENTAL

18. Tipos de Auditoría: El Control Gubernamental a través del Sistema de Auditoría Integral (SAI), realizará los distintos tipos de auditoría desarrollados por la profesión, dependiendo de las circunstancias y necesidades institucionales, así como de la prioridad establecida en la planificación de la Entidad Fiscalizadora Superior, las cuales son:
- a. Auditoría Financiera y de Cumplimiento, que actúa sobre los estados financieros con el fin de dar una opinión profesional independiente sobre la razonabilidad del contenido de los mismo.
 - b. Auditoría Operacional, que actúa sobre los procesos operacionales y administrativos, con el fin de determinar si la organización, funciones y procedimientos diseñados para el control de las operaciones, se ajustan a las necesidades institucionales y técnicas.
 - c. Auditoría de Eficiencia o del Desempeño, que evalúa la capacidad administrativa para conducir las operaciones dentro de los parámetros administrativos que promueven la eficiencia, efectividad y economía en la conducción de las operaciones, y sus resultados.
 - d. Auditoría de Sistemas Informáticos, que actúa sobre los centros de cómputo, para medir la conveniencia y capacidad de los recursos asignados, como medio de optimización de los procesos de información y toma de decisiones.
 - e. Auditoría de Obras Públicas, que evalúa los programas de inversión para medir si los logros alcanzados se ajustan a las especificaciones técnicas y presupuestarias, en el marco de políticas y programas gubernamentales.
 - f. Auditorías Especiales sobre Irregularidades y Fraudes, investigaciones de apropiación indebida de recursos del Estado, para establecer el monto de la lesión patrimonial, y promover su recuperación y sanción al funcionario implicado.
 - g. Auditoría Integral, concepto que promueve la interacción de los protagonistas de las operaciones, técnicos y auditores, en la búsqueda de

soluciones globales para los males que aquejan a las instituciones públicas, y a éstas, dentro del sector al que pertenecen.

- h. **Auditorías Especializadas**, como: Seguridad Social, Educación, Energía Eléctrica, ecológica, ambiental, etc., conceptos de especialización para optimización de los recursos asignados al control gubernamental.
- 19. **Enfoque:** El enfoque y aplicación de los conceptos de Auditoría Integral, requieren de la conjugación de esfuerzos en base a una planificación y coordinación de todos los medios disponibles para ejercer el control gubernamental a través de la auditoría profesional e independiente, que garantice una cobertura total del sector público.
- 20. **Actualización:** La Entidad Fiscalizadora Superior (EFS), procurará los mecanismos y recursos para que el Sistema de Auditoría Integral y las normas que lo regulan, permanezcan actualizados con el fin de que el ejercicio del Control Gubernamental, esté dentro de los más altos estándares de calidad profesional, para lo cual:
 - a. Creará los mecanismos y políticas de control de calidad, para que organismos externos de probada solvencia, evalúen sus operaciones como base para realizar los correctivos necesarios.
 - b. Mantendrá correspondencia con todas las Entidades Fiscalizadoras Superiores, así como con los organismos internacionales especializados sobre la materia, para adaptar los avances.
 - c. Buscará la asesoría necesaria que le permita ejercer el control gubernamental de la manera más eficiente posible.
 - d. Coadyuvará con las Universidades para que la enseñanza de la Auditoría guarde relación con los parámetros indispensables que permitan formar profesionales de alta calidad.

VI. NORMAS DE AUDITORIA GUBERNAMENTAL

- 21. **Definición:** Constituyen el elemento básico para desarrollar adecuadamente un proceso de auditoría con las características técnicas actualizadas y el nivel de calidad requerido por los avances de la profesión.

Son la base para dictar las políticas, organizar el trabajo, establecer los procedimientos que permitan, ejecutar y controlar las acciones de control por parte de la Entidad Fiscalizadora Superior.

Constituyen el marco de referencia para evaluar la eficiencia, efectividad y economía en la utilización de los recursos en el ejercicio del Control Gubernamental.

- 22. **Objetivos:** Las Normas de Auditoría Gubernamental tienen como objetivos los siguientes:
 - a. Orientar y fortalecer el ejercicio profesional de la auditoría gubernamental en las instituciones del sector público.

- b. Permitir la evaluación de la metodología del trabajo de auditoría y sus resultados, y definir el grado de responsabilidad de los auditores en los diferentes niveles del proceso de Control Gubernamental.
 - c. Facilitar la evaluación de la eficacia, eficiencia y economía de la administración ejercida en el Control Gubernamental.
 - d. Promover el desarrollo de la Auditoría en el ámbito nacional.
23. **Características:** Las Normas de Auditoría Gubernamental tienen las siguientes características:
- a. Sirven de guía en el desarrollo de procedimientos de control gubernamental, y como parámetros para ponderar su eficiencia.
 - b. Son indispensables para disponer de un buen ambiente técnico de trabajo que ofrezca resultados que beneficien y mejoren el control interno institucional.
 - c. Son obligatorias para todos los auditores gubernamentales.
 - d. Su actualización y mantenimiento obedecen a la evolución de la profesión, el avance tecnológico, y al ambiente del sector público.
24. **Obligatoriedad:** Las Normas de Auditoría Gubernamental (NAG), constituyen la base teórica del control gubernamental, por lo que son de carácter obligatorio para todos los funcionarios y firmas privadas que realicen auditoría en las instituciones del sector público.
25. **Mantenimiento y Actualización:** Por ser de carácter técnico, las NAG emitidas por la Entidad Fiscalizadora Superior, serán revisadas periódicamente a fin de garantizar su actualización acorde con el desarrollo de los sistemas de administración y los avances tecnológicos, y, a través de sus auditores, vigilará que sean actualizadas oportunamente.
26. **Estructura y Contenido de las Normas:** Su estructura y contenido obedecen a los temas generales que ameritan ser normados, cuya aplicación son de fundamental importancia para un buen trabajo de auditoría, de acuerdo a los estándares requeridos por la profesión.

CONTRALORIA GENERAL DE LA REPUBLICA
PANAMA
DIRECCION DE AUDITORIA GENERAL

NORMAS DE AUDITORIA EXTERNA GUBERNAMENTAL
PARA LA REPUBLICA DE PANAMA

Norma No. 1

CAPACIDAD PROFESIONAL

CONTENIDO**I. GENERALIDADES**

- 01. Definición.....
- 02. Objetivos.....
- 03. Requisitos.....
- 04. Características.....

II. RESPONSABILIDADES

- 05. De La Entidad Fiscalizadora Superior.....
- 06. Del Auditor Gubernamental.....

III. COORDINACION DE ACTIVIDADES

- 07. Coordinación en equipos multidisciplinarios.....
- 08. Coordinación con otros profesionales de auditoría.....
- 09. Coordinación institucional.....

IV. DESARROLLO PROFESIONAL

- 10. Relaciones interpersonales.....
- 11. Actualización profesional permanente.....

V. DISPOSICIONES TRANSITORIAS

- 12. Única.....

**NORMA DE AUDITORIA GUBERNAMENTAL No.1
CAPACIDAD PROFESIONAL**

"El examen debe llevarse a cabo por una persona o personas que tengan el entrenamiento técnico y la capacidad profesional como auditores".

I. GENERALIDADES

- 01. Definición: Es el conjunto de conocimientos y experiencias que necesita el auditor gubernamental, para realizar su trabajo de manera profesional, independiente y objetiva, con la calidad necesaria en cada caso.

- 02. Objetivos:** La capacidad profesional del auditor gubernamental, permitirá que la Entidad Fiscalizadora Superior (EFS), cumpla con su función y emita una opinión sustentada sobre:
- a. Los Estados Financieros de las instituciones públicas examinadas.
 - b. El grado en que las instituciones y sus funcionarios han cumplido con autoridad y responsabilidad, los deberes que les han sido asignados.
 - c. El grado de eficiencia, economía y eficacia en el uso de los recursos del Estado, asignados a sus instituciones.
 - d. El logro de las metas y objetivos programados y la confiabilidad de la información gerencial producida en las instituciones públicas.
- 03. Requisitos:** La Auditoría Gubernamental, se realizará con personal idóneo, con la capacidad profesional que se ajuste a la complejidad del asunto o área a examinar; por lo que el auditor deberá reunir las siguientes condiciones mínimas:

- a. **Educación:** Poseer título universitario y "Licencia de Contador Público Autorizado", otorgada por la Junta Técnica de Contabilidad del Ministerio de Comercio e Industrias.

Para la realización de la Auditoría Integral, se apoyará en profesionales de otras disciplinas, que le permita entender la naturaleza y complejidad de las instituciones examinadas, entre otras:

- Economía
- Administración Pública o de Empresas
- Derecho y Ciencias Políticas
- Ingeniería y Arquitectura.

- b. **Experiencia:** Disponer por lo menos de tres años de experiencia producto de la práctica constante del trabajo de auditoría, que le permita realizar el examen con el enfoque adecuado para emitir una opinión sustentada del hecho examinado, así como las recomendaciones pertinentes en cada caso.
- c. **Conocimiento de la materia:** Contar con la formación técnica en Auditoría y ramas afines que le permitan el uso de los procedimientos y las normas que regulan la profesión, para profundizar lo necesario en cada examen que realice.
- d. **Competencia:** Para que realice el trabajo con el nivel de idoneidad y la calidad que éste requiera, por lo que deberá conocer:
- la conceptualización de la Auditoría Gubernamental, su alcance, las responsabilidades y funciones del auditor y de la Entidad Fiscalizadora Superior, para garantizar la objetividad en la práctica de esta actividad profesional.
 - La Constitución Política de la República de Panamá.

- La Ley Orgánica de la Contraloría General, (Ley 32 del 8 de noviembre de 1984).
- La estructura organizacional del gobierno, las leyes que le regulan y la coordinación e interdependencia que existe entre éstas.

04. Características: Para obtener la información requerida y la evidencia que sustente los comentarios vertidos en el informe, el auditor gubernamental deberá poseer las cualidades necesarias que le permitan desenvolverse adecuadamente, tales como:

- a. **Facilidad de interactuar:** Para que tenga la capacidad de adaptación que le permita trabajar coordinadamente con colegas y profesionales de otras disciplinas.
- b. **Actitud positiva:** Que le permita actuar con respeto y buen trato con los colegas y funcionarios de otras instituciones, manteniendo una conducta positiva, aplicando permanentemente las normas de ética y moral en su actuación personal y profesional.
- c. **Personalidad:** Para que proyecte una imagen de seguridad y confianza en sí mismo al realizar su trabajo, lo cual le ayudará a ganarse la consideración y el respeto del personal que labora en el área que examina.
- d. **Convencimiento:** Para que transmita su positivismo y la importancia personal y social que representa la Auditoría Gubernamental, así como para realizar los exámenes con la calidad, honestidad y la responsabilidad necesarias en todos los casos.
- e. **Escépticismo:** Para que realice el trabajo dando un margen de duda razonable sobre la eficiencia y veracidad del hecho que examina, que le permita realizar el análisis con el alcance adecuado, para llegar a conclusiones propias, sin la influencia de terceros.
- f. **Carácter crítico de evaluación:** Que le lleve a realizar el examen con el conocimiento y la aplicación de los procedimientos establecidos en la profesión, para llegar a un resultado, interpretando e informando imparcialmente lo correcto e incorrecto de los hechos examinados.
- g. **Intuitivo:** Para que llegue fácilmente al conocimiento e interpretación de los indicios del área o hecho que evalúa antes de profundizar en el análisis respectivo.
- h. **Creativo:** Para que desarrolle la capacidad de crear los sistemas y procedimientos que se necesiten en las áreas que examina, o de mejorar los ya existentes, a través de sus recomendaciones.

II. RESPONSABILIDADES

- 05. De la Entidad Fiscalizadora Superior:** La Entidad Fiscalizadora Superior (EFS), tiene la responsabilidad de programar y dictar

los eventos de capacitación básica y superior, así como la emisión de normas de auditoría gubernamental, diseño de manuales, políticas y procedimientos, que ayuden a mantener actualizada la capacidad profesional del auditor.

06. **Del Auditor Gubernamental:** El auditor gubernamental es responsable de buscar y utilizar todos los medios que le permitan desarrollar su capacidad profesional, para realizar el trabajo con la calidad exigida por la complejidad del sector gubernamental.

III. COORDINACION DE ACTIVIDADES

07. **Coordinación en equipos multidisciplinarios:** Cuando el examen lo amerite, el Auditor Gubernamental aplicará su capacidad profesional para trabajar coordinadamente con equipos multidisciplinarios, de tal manera que el examen cubra toda el área o hecho a evaluar, y se logre la presentación satisfactoria de los resultados, con evidencia suficiente, competente y pertinente.
08. **Coordinación con otros profesionales de Auditoría:** Todo auditor gubernamental deberá coordinar con los auditores internos y de las firmas privadas de auditoría que sean contratadas, para utilizar los trabajos que, sobre el área a examinar, se hayan realizado anteriormente, los cuales podrá considerar para establecer el alcance de la auditoría.
09. **Coordinación institucional:** Para planificar y ejecutar la auditoría, el auditor deberá estar en la capacidad de establecer y considerar las relaciones interdepartamentales e interinstitucionales que existen dentro de la institución y el sector público, con relación al asunto a examinar.

IV. DESARROLLO PROFESIONAL

10. **Relaciones interpersonales:** Todo auditor gubernamental deberá relacionarse con las agrupaciones o Institutos de Auditoría que le permitan tener comunicación con otros profesionales de la rama y acceso a los cambios y avances tecnológicos de la misma.
11. **Actualización profesional permanente:** El auditor gubernamental, para mantener un adecuado nivel de actualización y desarrollo profesional; deberá:
- a. Participar constantemente en la ejecución de los Programas de Capacitación Continua que imparta la Entidad Fiscalizadora Superior (EFS), y otros organismos profesionales.
 - b. Aplicar las Normas de Auditoría Gubernamental.
 - c. Comprender y aplicar los mas recientes enunciados sobre principios contables, procedimientos de auditoría, sistemas financieros y operacionales, disposiciones legales y reglamentarias, etc., en la medida en que éstas se vayan divulgando por la Entidad Fiscalizadora Superior (EFS), y otras instituciones que regulen el ejercicio de la profesión.

V. DISPOSICIONES TRANSITORIAS

12. Unica: Los auditores gubernamentales que a la fecha de la expedición de la presente norma no hayan obtenido el título universitario y la Licencia de Contador Público Autorizado, atenderán las siguientes disposiciones:
- a. Participarán activamente en el Programa de Capacitación Continua, que dicta la Entidad Fiscalizadora Superior, en el área de auditoría, en las materias afines y complementarias.
 - b. Obtendrá el título universitario y la liciencia de idoneidad, en el plazo de cinco años, a partir de la fecha de promulgación de la presente norma.

CONTRALORIA GENERAL DE LA REPUBLICA DE
PANAMA
DIRECCION DE AUDITORIA GENERAL

NORMAS DE AUDITORIA EXTERNA GUBERNAMENTAL
PARA LA REPUBLICA DE PANAMA

Norma No.2

INDEPENDENCIA**CONTENIDO****I. GENERALIDADES**

- 01. Definición.....
- 02. Objetivos.....
- 03. Requisitos.....
- 04. Características.....

II. RESPONSABILIDADES

- 05. De La Entidad Fiscalizadora Superior.....
- 06. De los jefes y supervisores.....
- 07. De los Auditores Gubernamentales.....
- 08. De la institución examinada.....

III. LIMITACIONES

- 09. Personales.....
- 10. Externas.....

NORMA DE AUDITORIA GUBERNAMENTAL No. 2**INDEPENDENCIA**

"En todos los asuntos relacionados con la Auditoría, el Organismo Fiscalizador y los auditores, sean gubernamentales o privados, deberán estar libres de impedimentos personales externos para proceder con independencia, ser independientes desde el punto de vista organizacional y mantener una actitud independiente."

I. GENERALIDADES

01. **Definición:** Es la condición mental que permite al auditor realizar su trabajo con autonomía, entereza y firmeza de carácter, para emitir una opinión profesional y objetiva del asunto o área examinada.
02. **Objetivos:** La actitud de absoluta independencia del auditor gubernamental frente a la institución que examina, tanto de sus operaciones como de sus funcionarios, tiene los siguientes objetivos:
 - a. Realizar la evaluación con la objetividad requerida.
 - b. Garantizar la imparcialidad de sus dictámenes, conclusiones, juicios y recomendaciones.
 - c. Garantizar la calidad, validez y credibilidad del informe de auditoría.
 - d. Cuidar de la confiabilidad que la comunidad y la opinión pública, tengan sobre los resultados de los exámenes que realizan los auditores de la Entidad Fiscalizadora Superior (EFS).
 - e. Preservar la buena imagen de la Entidad Fiscalizadora Superior (EFS), la consideración y el respeto al auditor por terceras personas.
 - f. Garantizar el cumplimiento del precepto legal, que hace de la Entidad Fiscalizadora Superior, un órgano independiente y de carácter técnico.
03. **Campo de acción:** El auditor gubernamental deberá actuar con independencia en todos las etapas del proceso de la auditoría:
 - a. **En la familiarización y planificación del trabajo:**

Alcanzará una comprensión de los elementos de control más importantes del área a examinar, para decidir objetivamente lo que debe hacerse en la auditoría.
 - b. **En la ejecución del trabajo:** Aplicará imparcialmente el programa de auditoría tal como se planificó, realizando el seguimiento y los ajustes necesarios de acuerdo a las circunstancias que se presenten en el área examinada.

- c. **En la comunicación de resultados:** Comunicará los resultados de la auditoría, sean éstos parciales o finales, aplicando las Normas de Auditoría Externa Gubernamental establecidas, de tal manera que se presenten objetivamente las desviaciones encontradas y sus soluciones, facilitando la comprensión del usuario del informe.
04. **Características:** El auditor gubernamental debe ser reconocido como un profesional independiente, manteniendo una conducta que no le exponga a aceptar o callar hechos que alteren la presentación de su informe, por lo que deberá reunir las siguientes características:
- a. **Ecuanimidad:** Mantendrá una actuación totalmente libre de prejuicios que le impidan una visión verdadera y global de los hechos que evalúa, con una posición justa e imparcial frente a los responsables del área examinada.
 - b. **Discreción:** Manejará la información obtenida con la seriedad y reserva que amerita cada caso examinado.
 - c. **Sinceridad:** Reconocerá y aceptará las limitaciones personales que le impidan trabajar con independencia en un hecho o área determinada.
 - d. **Imparcialidad:** Realizará su trabajo sin permitir que influencias de terceros, le lleven a conclusiones alejadas de su análisis y evidencias obtenidas.
 - e. **Integridad:** Mantendrá una conducta intachable y recta, que refleje su honradez en todos los aspectos de su actuación personal y profesional, para que los usuarios de su trabajo crean en su independencia, al presentar sus resultados.
 - f. **Capacidad profesional:** Reunirá los conocimientos y experiencias necesarios, como lo establece la Norma de Auditoría Gubernamental No.1 denominada "Capacidad Profesional".
 - g. **Ética:** Garantizará su independencia, aplicando los más altos principios éticos y morales que lo lleven a rechazar sobornos o dádivas, los cuales restan su independencia.
 - h. **Solvencia moral pública:** El auditor gubernamental deberá gozar de la suficiente solvencia moral pública y no haber sido penado por delitos comunes.

II. RESPONSABILIDADES

La Auditoría Gubernamental se ejercerá para el beneficio de la comunidad, por lo que la Entidad Fiscalizadora Superior, el personal que la realice y las instituciones examinadas, tendrán las siguientes responsabilidades:

05. **De la Entidad Fiscalizadora Superior:** Para garantizar su condición

constitucional y legal que la declara un organismo estatal independiente, tiene la responsabilidad de:

- a. Establecer las políticas, normas y procedimientos de control que determinen y preserven la independencia de los auditores.
 - b. Garantizar al personal que realice la Auditoría Gubernamental, remuneraciones acordes al mercado laboral, para evitar posibilidades de aceptación de dádivas o sobornos.
 - c. Brindar al auditor el respaldo legal e institucional que necesite, por conflictos que se presenten con el área examinada, en el desempeño de sus funciones.
 - d. Dar fiel cumplimiento a lo establecido en el artículo 8, del título II denominado Organización, de la Ley 32 (de 8 de noviembre de 1984), por la cual se adopta la Ley Orgánica de la Contraloría General de la República.
06. **De los Jefes y Supervisores:** Son responsables por detectar e informar de los conflictos personales de los auditores a su cargo, que les impidan realizar el trabajo con la independencia requerida.
07. **De los Auditores Gubernamentales:** Son responsables de realizar su trabajo y de preservar su independencia, por lo que deberán:
- a. Informar por escrito a sus superiores, de cualquier limitación personal que les imposibilite actuar con independencia, según lo establecido en el título III de esta norma.
 - b. Atender las políticas, normas y procedimientos que imparta la Entidad Fiscalizadora Superior (EFS), para determinar y preservar su independencia.
 - c. Mantener una conducta justa, moral y ética que no de oportunidad a mala interpretación de sus actos ni dudas sobre su independencia.
08. **De la institución examinada:** Tiene la responsabilidad de:
- a. Atender las observaciones del auditor gubernamental sin propiciar actuaciones negativas, que pretendan cambios en el contenido de su informe.
 - b. Colaborar para que la independencia del auditor gubernamental no se vea lesionada.

III. LIMITACIONES

Para lograr la efectiva y necesaria independencia, el auditor gubernamental no deberá participar auditando áreas o instituciones en las que, determinadas circunstancias, puedan influir sobre su juicio objetivo o afectar su independencia, por lo que tendrá las siguientes limitaciones:

09. **Personales:** El personal que realice la Auditoría Gubernamental, ya sea a través de la Entidad Fiscalizadora Superior o de firmas privadas de auditoría,

deberá estar libre de impedimentos personales que no le permitan desenvolverse con la independencia necesaria en cada caso, dichos impedimentos pueden ser:

- a. **Independencia de Actuación:** El Auditor gubernamental deberá renunciar a su participación en exámenes en donde existan relaciones institucionales, profesionales, financieras, etc., que puedan influir en la imparcialidad de su trabajo.
- b. **Parentesco:** No realizará exámenes en donde se vean involucradas relaciones personales o por consanguinidad hasta el cuarto grado inclusive, y por afinidad hasta el segundo grado, con alguno de los directivos o personal operativo de la institución examinada.
- c. **Económicas:** El auditor gubernamental no deberá participar en exámenes de áreas o instituciones en las que tengan intereses económicos directos o indirectos, ni ser directivo de la misma.
- d. **Políticas y sociales:** Que hacen referencia al medio en que se desenvuelve el auditor gubernamental y que se refieren:

- **Ideas preconcebidas:** El auditor gubernamental no participará en exámenes que se realicen respecto de personas, grupos, organismos u objetivos que puedan restar objetividad a la evaluación debido a ideas preconcebidas de los mismos.

- **Convicciones:** El Auditor Gubernamental no deberá tener prejuicios derivados de convicciones políticas, religiosas, sociales o de lealtad específica, que afecten la objetividad de su trabajo.

- **Dirigencias políticas y sociales:** Para asegurar objetividad en el trabajo, los auditores gubernamentales, no deberán participar en dirigencias de grupos sociales, políticos o profesionales relacionados con su trabajo.

- e. **Laborales:** Para evitar la posibilidad de comprometer su objetividad y la independencia en su examen posterior, el auditor gubernamental no participará en labores relacionadas con las operaciones de la institución que examina, tales como:

- Labores de control previo, administrativas, ni de contabilidad.

- Aprobación de documentos relacionados con operaciones que, posteriormente, puedan estar sujetas a su examen.

- 10. **Externas:** El auditor gubernamental deberá realizar su trabajo sin que impedimentos externos a la Entidad Fiscalizadora Superior, interfieran en su capacidad para formarse opiniones y conclusiones independientes y objetivas del área evaluada, tales como:

- a. **Alcance y enfoque:** Realizará el examen sin que influencias externas a la EFS, cambien el enfoque de la auditoría o limiten su alcance.
- b. **Programa de auditoría:** Aplicará los procedimientos establecidos en el programa de auditoría, tal como fueron seleccionados en la planificación, sin permitir que terceros influyan para el cambio de los mismos.
- c. **Tiempo de trabajo:** Realizará la auditoría sin permitir restricciones injustificadas de tiempo, por parte de la institución examinada.
- d. **Nombramiento y promoción:** El auditor gubernamental será nombrado y promovido, sin que influencias externas a la Entidad Fiscalizadora Superior, se involucren en los mismos y tengan posteriormente autoridad para invalidar o influenciar el juicio del auditor en cuanto al contenido del informe.
- e. **Despido:** El auditor realizará su trabajo sin temor a que influencias del área examinada, pongan en peligro su cargo por motivos ajenos a su competencia.

**CONTRALORIA GENERAL DE LA REPUBLICA DE
PANAMA
DIRECCION DE AUDITORIA GENERAL**

**NORMAS DE AUDITORIA EXTERNA GUBERNAMENTAL
PARA LA REPUBLICA DE PANAMA**

Norma No. 3

CUIDADO PROFESIONAL

CONTENIDO

I. GENERALIDADES

01. Definición.....
02. Objetivos.....
03. Campo de acción.....
04. Características.....

II. RESPONSABILIDADES

05. De La Entidad Fiscalizadora Superior.....
06. Del Auditor Gubernamental.....
07. Del Área examinada.....
08. De las Firmas Privadas de Auditores.....

III. REQUISITOS

- 09. Cumplimiento de normas.....
- 10. Código de Ética.....
- 11. Control interno.....
- 12. Actualización permanente.....

NORMA DE AUDITORIA GUBERNAMENTAL No.3**CUIDADO PROFESIONAL**

"Deberá procederse con el debido cuidado profesional al ejecutar la auditoría y al preparar los informes correspondientes"

I. GENERALIDADES

- 01. **Definición:** Es la atención, cuidado y esmero que debe tener el auditor al realizar su trabajo, en todas las etapas del proceso de la auditoría, para garantizar la calidad y el profesionalismo en el mismo.
- 02. **Objetivos:** El auditor gubernamental procederá con el debido cuidado profesional para aplicar los criterios que le permitan:
 - a. Determinar el alcance correcto de la evaluación.
 - b. Seleccionar los procedimientos, medios, técnicas y normas que aplicará en la realización del examen.
 - c. Aplicar correctamente las pruebas seleccionadas, y
 - d. Presentar el informe de auditoría elaborado de acuerdo a la normatividad vigente para dicho fin.
- 03. **Campo de acción:** El auditor gubernamental deberá aplicar el cuidado profesional en todas las etapas del proceso de la auditoría, para garantizar que el trabajo se desarrolle con los más altos estándares de calidad.
- 04. **Características:** Por el compromiso profesional adquirido y la relevancia de la Auditoría gubernamental en la comunidad, el auditor deberá realizar un trabajo que merezca la confianza de ésta, por lo que reunirá las siguientes características:
 - a. **Meticulosidad:** Para realizar el trabajo con la exactitud, aptitud y profesionalismo que le permitan cumplir con la planificación inicial e identificar los ajustes necesarios al programa de auditoría.

- b. **Cuidado:** Examinará el hecho o área que se le asigne, con la vigilancia y atención que amerita cada caso.
- c. **Dedicación:** Realizará la auditoría con la intensidad que le permita mantener el enfoque del examen y alcanzar los objetivos planificados.
- d. **Esmero:** Enfatizará en la aplicación de técnicas y procedimientos de auditoría en el área examinada, para presentar el informe con la calidad y objetividad que requiere la Auditoría Gubernamental.
- e. **Tacto:** Actuará con respeto para mantener una comunicación efectiva con el personal del área examinada, que le permita obtener la información que necesita y medir con acierto sus apreciaciones y conclusiones sobre el hecho o área evaluada.
- f. **Pericia:** Realizará su trabajo con la sabiduría, práctica y la habilidad que le permitan sus conocimientos y experiencias en la profesión de auditoría.

II. RESPONSABILIDADES

- 05. **De la Entidad Fiscalizadora Superior:** Es responsable de garantizar que el trabajo del auditor gubernamental, se realice con el debido cuidado profesional que amerita la profesión, por lo que establecerá:
 - a. Las políticas, normas y procedimientos, que promuevan el ejercicio del debido cuidado profesional por los auditores gubernamentales, en todos sus actos.
 - b. Los niveles de supervisión necesarios y adecuados en todas las etapas del proceso de auditoría, para garantizar la observación de las normas de auditoría.
 - c. Los mecanismos para que el control de calidad detecte y preserve la aplicación del debido cuidado profesional por parte de todos los auditores.
- 06. **Del Auditor Gubernamental:** Es responsable de realizar su trabajo con el debido cuidado profesional, por lo que deberá:
 - a. Conocer, entender y aplicar las políticas, normas y procedimientos establecidos por la Entidad Fiscalizadora Superior (EPS), para promover el debido cuidado profesional.
 - b. Revelar en su informe y documentar en los papeles de trabajo, cuando las circunstancias en el área examinada, no permitan la aplicación de normas, técnicas y procedimientos, afectando el resultado de la auditoría.
- 07. **Del área examinada:** Facilitar al auditor gubernamental la atención e información necesaria para desarrollar su trabajo.

08. De las firmas privadas: Son responsables por observar las disposiciones legales y las normas de Auditoría Gubernamental vigentes, para realizar auditoría en el sector público.

III. REQUISITOS

El auditor gubernamental realizará el examen con el cuidado profesional que exige la profesión de auditoría, por lo que deberá reunir los siguientes requisitos:

09. Cumplimiento de normas: Seleccionará cuidadosamente las Normas de Auditoría Gubernamental que debe aplicar en todas las etapas del proceso de auditoría.
10. Código de ética: Observará y practicará el código de ética de la profesión y del servidor público en todas sus actividades.
11. Control interno: Evaluará el ambiente y estructura de control interno de la institución o área que examina, para medir el grado de confianza que el mismo merece, antes de planificar la auditoría.
12. Actualización permanente: Cumplirá con lo establecido en la Norma No.1 de Auditoría Gubernamental, denominada Capacidad Profesional.

CONTRALORIA GENERAL DE LA REPUBLICA DE
PANAMA
DIRECCION DE AUDITORIA GENERAL

NORMAS DE AUDITORIA EXTERNA GUBERNAMENTAL
PARA LA REPUBLICA DE PANAMA

Norma No. 4

CONTROL DE CALIDAD

CONTENIDO

I. GENERALIDADES

01. Definición.....
02. Objetivos.....
03. Importancia.....
04. Alcance.....
05. Limitaciones.....
06. Características.....

II. RESPONSABILIDADES

07. De La Entidad Fiscalizadora Superior.....

- 08. Del Jefe de Auditoría.....
- 09. Del Supervisor.....
- 10. De los Auditores.....

III. EVIDENCIA DE LA SUPERVISION

- 11. Constancia.....

IV. PROCEDIMIENTOS Y FORMULARIOS DE LA SUPERVISION

- 12. Procedimientos y formularios.....
- 13. Informe de supervisión.....
- 14. Evaluación del desempeño.....

NORMA DE AUDITORIA GUBERNAMENTAL NO.4

CONTROL DE CALIDAD

"El trabajo realizado por el personal de auditoría en cada nivel, y en cada fase de la fiscalización, debe ser adecuadamente supervisado durante la auditoría y la documentación obtenida debe ser revisada por un miembro experimentado del equipo fiscalizador".

I. GENERALIDADES

- 01. Definición: La supervisión es el medio de control de calidad que se utiliza para verificar que el examen que realiza el personal de auditoría, se lleve a cabo y concluya con la claridad, objetividad, y productividad requeridos, dentro de las metas y objetivos programados.
- 02. Objetivos: La Entidad Fiscalizadora Superior garantizará el control de calidad del trabajo del personal de auditoría con los siguientes objetivos:
 - a. Asegurar el cumplimiento de la labor de fiscalización con un adecuado nivel de competencia profesional.
 - b. verificar el cumplimiento de las normas, políticas y procedimientos establecidos por la institución para el desarrollo efectivo de los trabajos de auditoría.
 - c. Garantizar el uso eficiente, económico y eficaz de los recursos asignados en cada auditoría.
 - d. Lograr que se desarrolle el programa de auditoría y se alcance el objetivo de la misma.
 - e. Garantizar que los papeles de trabajo contengan la evidencia suficiente, competente y pertinente que permitan llegar a opiniones precisas.

- f. Verificar que, para la presentación de los resultados, se apliquen las normas emitidas para dicho fin.
 - g. Utilizar el resultado de la supervisión como parámetro para realizar la evaluación anual del desempeño del personal de auditoría.
03. **Importancia:** La supervisión es importante porque asegura la realización de un trabajo profesional, y permite además:
- a. Garantizar el cumplimiento del programa de trabajo, por parte de los miembros del equipo, para el cumplimiento de los objetivos y metas programados.
 - b. Permite la aplicación de pruebas alternas no contempladas en el programa, y la reorientación del trabajo en los casos necesarios.
 - c. La obtención de la evidencia necesaria y la determinación de elementos de juicio que sirvan de base para la presentación de recomendaciones.
 - d. La evaluación progresiva en el campo y la promoción del desarrollo profesional de los supervisados.
04. **Alcance:** La supervisión se realizará en todas las etapas del proceso de auditoría, relacionados con la:
- a. Familiarización
 - b. Planificación
 - c. Ejecución del trabajo
 - d. Presentación de resultados
05. **Limitaciones:** La existencia de limitaciones, debe constar en la hoja de supervisión de cada trabajo específico; éstas pueden ser por la falta de:
- a. Recursos humanos, materiales y financieros.
 - b. Disponibilidad de los datos e información requeridos.
06. **Características:** La Entidad Fiscalizadora Superior deberá realizar un eficiente control de calidad sobre la labor del personal de auditoría, por lo que la supervisión tendrá las siguientes características:
- a. **Permanente:** La supervisión se ejercerá en las diferentes etapas del proceso de la auditoría, y de acuerdo a las circunstancias del desarrollo de ésta.
 - b. **Oportuna:** Para facilitar que se realice a tiempo la solución de los problemas que surjan durante el examen, así como la solicitud de ajustes y extensiones necesarias.
 - c. **Eficaz:** Para lograr que el equipo de trabajo realice el examen con claridad de conceptos y cooperación, manteniendo la armonía y la disciplina del grupo, para alcanzar la mayor calidad posible.

- d. **Eficiente:** Para lograr los objetivos deseados cumpliendo con el programa de auditoría, en las fases respectivas.
- e. **Objetiva:** Para orientar el uso de las técnicas y procedimientos aplicados por el equipo de trabajo, hacia la determinación de hallazgos y recomendaciones, respaldados con la mejor evidencia.
- f. **Imparcial:** Debe ser ejercida con independencia de criterios, utilizando todos los elementos de juicio disponibles para tener una idea clara del ambiente de control interno del área o hecho que se evalúa, antes de emitir una opinión.

II. RESPONSABILIDADES

07. **De la Entidad Fiscalizadora Superior:** Tiene la responsabilidad de garantizar que el trabajo realizado por el personal de auditoría se supervise adecuadamente por lo que, a través de la Dirección de Auditoría General, deberá establecer:
- a. Las políticas, normas y procedimientos que garanticen el control de calidad del trabajo que realiza el personal, en todos los niveles de ejecución de éste.
 - b. Garantizar que el control de calidad se realice por funcionarios con comprobada capacidad profesional, fijando los niveles necesarios de supervisión en cada departamento, para que guíe al auditor en la aplicación de las normas y procedimientos utilizados para realizar la auditoría.
 - c. Procurar que los métodos de trabajo garanticen que los recursos técnicos y profesionales de la Dirección, sean utilizados con eficacia para que se obtenga el máximo beneficio de los mismos, dentro del tiempo programado.
 - d. Buscar la actualización de los medios de control de calidad a través de tecnología moderna y capacitación permanente.
08. **Del jefe de auditoría:** Es el primer supervisor de su área por lo que deberá realizar el seguimiento de la supervisión y evaluar los medios utilizados a más de:
- a. Establecer las necesidades de supervisión del personal a su cargo.
 - b. Asignar la supervisión adecuada a cada trabajo que se realice.
 - c. Exigir la presentación del informe de supervisión por trabajo realizado.
09. **Del Supervisor:** El supervisor es responsable por el seguimiento de la labor del equipo durante las diferentes etapas del proceso de la auditoría, así como por:

- a. Revisar la aplicación del programa de auditoría, así como el contenido de los papeles de trabajo.
 - b. Verificar la calidad de la evidencia.
 - c. Asegurar la aplicación de Normas de Auditoría Externa Gubernamental y el Código de Ética de los servidores públicos.
 - d. Informar a su superior inmediato sobre el avance del trabajo.
 - e. Presentar un informe de supervisión por trabajo realizado.
10. De los Auditores: Todos los auditores gubernamentales son responsables, a su nivel, por:
- a. Desarrollar el programa de trabajo de acuerdo a los criterios establecidos en la planificación, aplicando las normas, políticas y procedimientos diseñados para el efecto.
 - b. Atender con profesionalismo las orientaciones y sugerencias del supervisor, para asegurar la calidad del trabajo.
 - c. La consulta y solución de los problemas que se presenten en el transcurso del trabajo.

III. EVIDENCIA DE LA SUPERVISION

11. Constancia: El personal que ejerza la supervisión deberá dejar constancia de la misma, en todo el conjunto de papeles de trabajo que se utilicen en las diferentes etapas del proceso de la auditoría, tales como:
- a. En los Programas de Auditoría
 - b. En los papeles de trabajo elaborados durante la ejecución de la auditoría.
 - c. En el borrador del informe

IV. PROCEDIMIENTOS Y FORMULARIOS DE SUPERVISION

12. Procedimientos y formularios: La Dirección de Auditoría General, establecerá los procedimientos para realizar la supervisión y los formularios que se utilizarán para el informe de esta actividad.
13. Informe de supervisión: El supervisor dejará evidencias de su labor presentando un informe en donde indicará:
- a. Su apreciación sobre el desarrollo profesional alcanzado por el equipo de trabajo.
 - b. El grado de cumplimiento de las normas y procedimientos utilizados en el trabajo.
 - c. La efectividad con que se realizó.

- d. El alcance y limitaciones de la supervisión.
14. Evaluación del desempeño: Como mínimo dos (2) veces al año el supervisor evaluará individualmente a los miembros del equipo de trabajo, para disponer de criterios precisos sobre la gestión de los auditores.

CONTRALORIA GENERAL DE LA REPUBLICA DE
PANAMA
DIRECCION DE AUDITORIA GENERAL

NORMAS DE AUDITORIA EXTERNA GUBERNAMENTAL
PARA LA REPUBLICA DE PANAMA

Norma No. 5

PLANIFICACION DE ACTIVIDADES

CONTENIDO

I. GENERALIDADES

01. Definición.....
02. Objetivos.....
03. Importancia.....
04. Alcance.....
05. Características.....

II. RESPONSABILIDADES

06. De La Entidad Fiscalizadora Superior.....
07. De los Auditores.....

III. TIPOS DE PLANIFICACION

08. General.....
09. Específica.....
10. Bases para la planificación.....

IV. PROCESO DE PLANIFICACION

11. Asignación de responsabilidad.....
12. Familiarización y revisión de información.....
13. Evaluación preliminar.....
14. Definición de objetivos de la auditoría.....
15. Elaboración del programa de auditoría.....

16. Selección del medio de evaluación.....
17. Diseño del cronograma de trabajo.....
18. Formularios.....

NORMA DE AUDITORIA GUBERNAMENTAL Nº 5

PLANIFICACION DE ACTIVIDADES

"El auditor debe planificar sus tareas de manera que asegure la realización de una auditoría de alta calidad y que ésta sea obtenida con la economía, eficiencia, eficacia y prontitud debida".

I. GENERALIDADES

01. **Definición:** Es el programa de trabajo que permite al auditor establecer el qué, dónde, cuándo y cómo va a realizar la auditoría dentro de los estándares de alta calidad, con la economía, eficiencia y eficacia requeridos.
02. **Objetivos:** La Auditoría se planifica con los siguientes objetivos:
 - a. Conocer los aspectos más importantes del ámbito de acción en que opera la institución a examinar.
 - b. Definir los objetivos y el alcance del examen, que permitan realizar una auditoría eficiente, efectiva y oportuna.
 - c. Diseñar un programa de trabajo que permita al auditor, disponer de una guía efectiva en el desarrollo del mismo.
 - d. Facilitar el control sobre el logro de objetivos previamente planteados.
 - e. Coordinar en forma oportuna con otras áreas involucradas en el examen a realizar.
03. **Importancia:** La planificación del trabajo de auditoría es importante porque permite:
 - a. Garantizar el uso óptimo de los recursos asignados para el control gubernamental.
 - b. Asegurar el enfoque adecuado del trabajo que la Entidad Fiscalizadora Superior (EFS) debe aplicar en sus auditorías a las instituciones públicas.
 - c. Adquirir conocimiento de los sistemas de información, de las políticas y procedimientos operativos de la institución que se evalúa.
 - d. Establecer el grado de confianza que se espera tener del ambiente de control interno.
04. **Alcance:** Variará de acuerdo al tamaño y a la complejidad de la auditoría, a la experiencia del auditor y al conocimiento previo del área a examinar.

05. **Características:** La planificación de una auditoría, para que el trabajo se realice dentro de los estándares de calidad requeridos por la complejidad del sector público, debe reunir las siguientes características mínimas:
- a. **Debe ser organizada:** Para que se definan clara y ordenadamente, el alcance, los objetivos que se deben alcanzar, las técnicas y procedimientos que se aplicarán en forma metodológica para lograr dichos objetivos.
 - b. **Debe ser específica:** Ajustada a cada una de las actividades del plan anual de auditoría que la Entidad Fiscalizadora Superior ha decidido ejecutar, tomando en cuenta los riesgos que existen en la institución a examinar.
 - c. **Debe ser flexible:** Que permita realizar los ajustes que las necesidades y las circunstancias encontradas durante el examen ameriten, con el propósito de obtener los objetivos previstos.
 - d. **Debe ser oportuna:** Ajustada a la fijación de prioridades y las circunstancias operacionales de la institución examinada, de tal manera que se mantenga la oportunidad y continuidad de la planificación.

II. RESPONSABILIDADES

06. **De la Entidad Fiscalizadora Superior:** Es responsable de fijar las políticas y procedimientos que permitan establecer los respectivos niveles responsables de planificar de manera general y específica, por lo que a través de la Dirección de Auditoría General, establecerá:
- a. Las actividades a desarrollar durante un período fiscal, en un Plan Anual de Actividades, así como los objetivos generales del éste.
 - b. Las políticas a seguir en cada una de las actividades que se realicen, y de proporcionar los recursos necesarios para el desarrollo de esas actividades.
07. **De los Auditores:** Son responsables de realizar una planificación específica para cada actividad asignada, de acuerdo a las políticas, normas y procedimientos establecidos.

III. TIPOS DE PLANIFICACION

La planificación de las actividades puede ser general o específica según las necesidades.

08. **General:** Es el Plan Anual de Auditoría que debe preparar la Dirección de Auditoría General según el ámbito de acción que le compete, a cada sector en que se ha dividido el gobierno.

El Plan Anual de Actividades seguirá los procedimientos establecidos para el efecto, tomando como base las

necesidades, prioridades, circunstancias especiales del sector y las instituciones públicas, los recursos disponibles, y los demás recursos necesarios.

09. **Específica:** En cada Departamento de Auditoría de la Dirección de Auditoría General, a través de los Supervisores y Coordinadores, se establecerán los objetivos específicos de cada trabajo asignado.

Cada actividad que se realice deberá ser planificada en forma específica considerando la información del ente a examinar, obtenida como producto de la evaluación preliminar del control interno.

10. **Bases para la planificación:** Las respuestas que el auditor pueda dar a las siguientes preguntas, le permitirán orientar de mejor manera sus criterios en base a la información disponible:

- a. **Qué va hacer:** Deberá conocer con claridad el tipo de auditoría a realizar, y su alcance dentro del contexto de control en que se desenvuelve el ente a auditar.
- b. **Para que lo hará:** Establecerá objetivos concretos a alcanzar en la auditoría en el ente a auditar, lo cual le servirán de orientación para realizar la programación necesaria.
- c. **Dónde lo hará:** Considerará las áreas que se establecieron como críticas en la evaluación preliminar, y la ubicación geográfica de las mismas, para el cálculo de costos, tiempo y otro recursos necesarios.
- d. **Cómo lo hará:** Establecerá la metodología de trabajo compatible con la complejidad del ente a auditar, fijando las actividades que llevará a cabo, en base a las normas, leyes y procedimientos aplicables, utilizando las técnicas que le permitan obtener la evidencia suficiente, competente y pertinente.
- e. **Cuándo lo hará:** Seleccionará el momento más adecuado para realizar las visitas y trabajos necesarios que le permitan alcanzar los objetivos esperados en un marco de coordinación necesaria.
- f. **Con qué lo hará:** Coordinará los recursos disponibles y las acciones necesarias para obtener los recursos que se requieran de acuerdo a las circunstancias, de tal manera que el conocimiento y experiencia del equipo de trabajo, sean concordantes con la complejidad del ente a examinar.

III. PROCESO DE PLANIFICACIÓN

El proceso de planificación incluye todos los pasos que permitan llegar a la confección de los programas de auditoría respectivos.

11. **Asignación de responsables:** El equipo final de auditoría estará integrado por el supervisor y el auditor encargado fundamentalmente.

Posteriormente y de acuerdo al tipo de estudio, la complejidad del área a examinar, el objetivo de la auditoría y el grado de riesgo de control, se seleccionará el personal que formará el equipo.

12. **Familiarización y revisión de información:** En esta parte el auditor debe tratar de conocer lo más que pueda respecto del ente a examinar, para lo cual deberá abarcar los siguientes aspectos:

- a. **Identificación del hecho o área a examinar,** el auditor deberá establecer la ubicación del hecho o área a examinar, la estructura organizacional, la interrelación operativa, sus medios de control, los diferentes niveles de jerarquía, y los objetivos y metas programados para las operaciones.
- b. **Revisión de antecedentes y archivos,** la revisión de los archivos proporcionará detalles relacionados con antecedentes de exámenes anteriores, problemas no resueltos, recomendaciones no aplicadas, y cualquier información necesaria sobre el área, para la planeación del examen a realizar.

13. **Evaluación preliminar:** La evaluación preliminar sirve para determinar las posibles áreas críticas y/o claves como base para planificar la auditoría, tomando en cuenta los siguientes criterios:

- a. Cuando se trata de evaluación del control interno, la revisión de una muestra limitada de las distintas operaciones, que ocurren en el área a examinar, permitirá determinar las posibles áreas críticas, y aquellas consideradas claves por la administración.
- b. Cuando se trata de examen de estados financieros, la aplicación de razones financieras, podría dar la pauta de variaciones significativas como base para medir el riesgo y la importancia relativa del mismo, lo cual servirá para proceder a planificar.

14. **Definición de objetivos de la auditoría:** Tomando en cuenta los puntos señalados anteriormente, se establecerá con claridad los objetivos generales del trabajo, y los objetivos específicos de cada fase de la auditoría de acuerdo a los recursos disponibles y las prioridades fijadas.

15. **Elaboración del programa de auditoría:** El programa de auditoría debe elaborarse en base a los resultados de los puntos anteriores tomando en cuenta:

- a. **Selección de técnicas,** las técnicas deben seleccionarse de acuerdo a las áreas críticas detectadas, que se desprenden de la evaluación preliminar.
- b. **Establecimiento de muestras,** las muestras se establecerán de acuerdo a los objetivos del trabajo, la complejidad de las

operaciones, la ubicación de la información, y el tiempo asignado para el trabajo.

- c. Selección de procedimientos, los procedimientos se especifican de acuerdo a las técnicas seleccionadas y las muestras establecidas, lo cual llevará a cumplir con los objetivos del trabajo con la evidencia necesaria.
 - d. Elaboración del programa de auditoría, la elaboración del programa no es otra cosa que el llenado de los formularios de acuerdo al formato establecido.
16. Selección del medio de evaluación: Para la mejor comprensión del control interno del área a examinar, el auditor puede utilizar cualquiera de los medios señalados en el Capítulo III de la Norma de Auditoría Gubernamental No 9, Evaluación del Control Interno.
 17. Diseño del cronograma de trabajo: El supervisor y el jefe del equipo de trabajo, para diseñar el cronograma deben tomar en cuenta lo siguiente:
 - a. Determinación del personal, en base a los objetivos, el alcance y complejidad del trabajo, se establecerá el requerimiento de los auditores que formarán el equipo para llevar a cabo la auditoría.
 - b. Asignación de tareas, en base a la experiencia y complejidad del ente a examinar se asignarán las distintas tareas a ejecutar, así como el tiempo presupuestado.
 - c. La oportunidad, la prioridad de las acciones deben vincularse a la oportunidad para aplicar las pruebas diseñadas.
 18. Formularios: La acción de planificación debe quedar plasmada en los formularios que para el efecto, diseñe la Entidad Fiscalizadora Superior, a través de la Dirección de Auditoría General.

**CONTRALORIA GENERAL DE LA REPUBLICA DE
PANAMA
DIRECCION DE AUDITORIA GENERAL**

**NORMAS DE AUDITORIA EXTERNA GUBERNAMENTAL
PARA LA REPUBLICA DE PANAMA**

Norma No. 6

**EJECUCION DEL TRABAJO
CONTENIDO**

I. GENERALIDADES

01. Definición.....
02. Objetivos.....

- 03. Campo de acción.....
- 04. Características.....

II. RESPONSABILIDADES

- 05. De La Entidad Fiscalizadora Superior.....
- 06. De la institución examinada.....
- 07. Del Auditor Gubernamental.....

III. EJECUCION DEL TRABAJO

- 08. Presentación del equipo de trabajo.....
- 09. Relación con el personal del área.....
- 10. Aplicación de los programas de auditoría.....
- 11. Papeles de trabajo.....
- 12. Supervisión.....

IV. DEFINICION DE HALLAZGOS

- 13. Redacción del borrador inicial.....
- 14. Revisión.....

V. CONCLUSION DE LA AUDITORIA

- 15. Entrega de documentación.....
- 16. Retiro del equipo.....

NORMA DE AUDITORIA GUBERNAMENTAL No 6

EJECUCION DEL TRABAJO

"El auditor debe recoger, analizar, interpretar y documentar la información utilizada en el examen para justificar los resultados de la auditoria".

I. GENERALIDADES

- 01. Definición: La ejecución del trabajo de auditoría es la recopilación de evidencia en términos de suficiencia, calidad y pertinencia, aplicando las técnicas y procedimientos contenidos en los documentos que respaldan la planificación del trabajo.

- 02. Objetivos:** La ejecución del trabajo de auditoría se realiza con los siguientes objetivos:
- a. Tener un conocimiento objetivo y profesional de la información financiera de una institución, de sus estados financieros y de la estructura de control interno existente, que permita dar una opinión al respecto.
 - b. Realizar el examen profundo de las áreas críticas para identificar las causas de los problemas y poder emitir las recomendaciones correspondientes.
 - c. Presentar el informe de auditoría con el detalle de las desviaciones encontradas, las pruebas necesarias y las recomendaciones pertinentes.
 - d. Determinar y motivar la acción correctiva a ser tomada por la institución examinada.
- 03. Campo de acción:** La ejecución del trabajo se realizará en todas las áreas en donde se planificó examinar.
- 04. Características:** La ejecución del trabajo de auditoría deberá tener las características que permitan a la Entidad Fiscalizadora Superior (EFS), cumplir con la responsabilidad que le confiere la Constitución y la Ley:
- a. **Debe ser oportuna:** Para que permita obtener la información necesaria sin interrumpir el normal desenvolvimiento de las operaciones de la institución examinada.
 - b. **Debe ser completa:** Que permita realizar el examen en todas las actividades que se seleccionaron en la planificación, sin dejar de lado elementos relacionados.
 - c. **Flexible:** Para que se vayan priorizando las etapas del trabajo, según las circunstancias que rodean los hechos que se analizan.

II. RESPONSABILIDADES

- 05. De la Entidad Fiscalizadora Superior:** Es responsable por crear las políticas, normas y procedimientos que permitan realizar una eficiente ejecución del trabajo de auditoría y suministrar los recursos necesarios para su ejecución.
- 06. De la institución examinada:** Es responsable por suministrar al auditor gubernamental, el recurso y el ambiente adecuado para la ejecución del trabajo de auditoría, así como toda la información que se requiera en el examen.
- 07. Del auditor gubernamental:** Es responsable por ejecutar todas las etapas del trabajo de auditoría, con el esmero profesional que exige su puesto frente a la comunidad, atendiendo las Normas de Auditoría Externa Gubernamental aceptadas en el sector público panameño.

III. EJECUCION DEL TRABAJO

Dependiendo del tipo de auditoría que se va a realizar, esta fase representa la aplicación de todo lo planificado, a través de los respectivos análisis de los datos que incluye el asunto a examinar, para concluir con el primer borrador del informe con las evidencias necesarias.

08. **Presentación del equipo de trabajo:** El supervisor encargado del trabajo, que representa el enlace entre la Institución Fiscalizadora Superior (EFS), el equipo de trabajo y la institución examinada, realizará lo siguiente:
 - a. Presentará a los miembros del equipo de auditores, a los responsables del área examinada.
 - b. Explicará los objetivos generales del trabajo y el origen del mismo, así solicitará la colaboración del personal del área examinada.
 - c. Solicitará por escrito los documentos y registros que serán materia del examen.
 - d. Fijará la metodología de comunicación de los resultados, y las posibles fechas de las reuniones.
09. **Relación con el personal del área:** Los auditores deberán mantener siempre una actitud correcta, amable y educada para con el personal del área examinada, procurando obtener reciprocidad y la colaboración necesaria.
10. **Aplicación de los programas de auditoría:** El equipo de auditores es responsable por aplicar los respectivos programas de auditoría diseñados para las tareas que se les asigne, y según los procedimientos incluidos:
 - a. Analizará la documentación proporcionada que son el soporte de las operaciones del área examinada, comparando con los procesos a los cuales debieron someterse, según los manuales, políticas y leyes.
 - b. Buscará la manera de integrar información según los datos afines que puedan ser recopilados.
 - c. Informarán al supervisor de las modificaciones que el mismo amerite, según las circunstancias que se presenten en el área examinada.
11. **Papeles de trabajo:** Toda la información que ampara el trabajo de auditoría, será resumida en papeles de trabajo, aplicando la Normas de Auditoría Gubernamental No 8, *Evidencia en los papeles de Trabajo*, en los que deberá:
 - a. Recopilar toda la evidencia sobre los hechos que sean considerados fuera de las normas establecidas, como base para sustentar los comentarios.
 - b. Referenciar los criterios que guían las operaciones que estarán incluidos en los manuales, leyes, etc.

- c. Identificar las causas de las desviaciones para buscar las alternativas que permitan mejorar las operaciones.
 - d. Establecer los hechos de importancia que constarán como comentarios en las hojas diseñadas para el efecto, en base a la Norma de Auditoría Gubernamental No. 10, Comunicación de Resultados.
12. **Supervisión:** La supervisión es una acción permanente y objetiva, por lo que no hay fase del trabajo que no cuente con su apoyo, la misma que:
- a. Deberá garantizar la aplicación correcta del programa de auditoría, y la obtención de evidencia suficiente, competente y pertinente del asunto examinado.
 - b. Realizará las reuniones de coordinación que sean necesarias para aclarar los hechos detectados como desviación.
 - c. Coordinará para que los casos de ampliación de pruebas y extensión del tiempo de trabajo, sean autorizados debidamente.

IV. DEFINICION DE HALLAZGOS

13. **Redacción del borrador inicial:** Deberá estar redactado al concluir el trabajo de campo, de tal manera que los ajustes, correcciones y necesidad de evidencias, se complementen antes de retirar el equipo del área examinada.

El auditor deberá desarrollar adecuadamente cada hallazgos significativo de auditoría, tomando en cuenta la metodología establecida.

14. **Revisión:** El supervisor deberá revisar el borrador del informe para garantizar que en el mismo se incluyan los hallazgos más significativos, respaldados con la evidencia sustentadora de los mismos.

V. CONCLUSION DE LA AUDITORIA

15. **Entrega de documentación:** La documentación examinada se devolverá tal y como fue suministrada por el personal del área examinada.
16. **Retiro del equipo:** El equipo de auditoría deberá permanecer en el área examinada, hasta la conclusión del trabajo y el personal que lo conforma, no deberá ser removido o utilizado en labores distintas antes de haber terminado sus tareas.

CONTRALORIA GENERAL DE LA REPUBLICA
DE PANAMA
DIRECCION DE AUDITORIA GENERAL

NORMAS DE AUDITORIA EXTERNA GUBERNAMENTAL
PARA LA REPUBLICA DE PANAMA

Norma No. 7

EVALUACION DEL CONTROL INTERNO

CONTENIDO

I. GENERALIDADES

- 01. Definición.....
- 02. Objetivos.....
- 03. Importancia.....
- 04. Ambito de aplicación.....

II. RESPONSABILIDADES

- 05. De los auditores.
- 06. De la Entidad Fiscalizadora Superior.....
- 07. De la institución examinada.....

III. MEDIOS DE EVALUACION

- 08. Cuestionario de control interno.....
- 09. Narración de los procedimientos.....
- 10. Diagramas de flujo.....
- 11. Otros.....

IV. FUENTES DE EVIDENCIA

- 12. En la estructura orgánica.....
- 13. En las políticas, manuales de procedimientos y leyes.....
- 14. En el sistema contable como integrador de información.....
- 15. En el ambiente de control interno.....
- 16. En los archivos de datos.....
- 17. En las instituciones y personas relacionadas con el asunto evaluado.....

V. COORDINACION DE EVIDENCIA

- 18. Partes relacionadas.....
- 19. Otros.....

VI. FASES DE EVALUACION DEL CONTROL INTERNO

- 20. Familiarización y Planificación (Fase 1)...
- 21. Ejecución (Fase 2).....
- 22. Comunicación de Resultados (Fase 3).....

NORMA DE AUDITORIA GUBERNAMENTAL No. 7 EVALUACION DEL CONTROL INTERNO

"El auditor, para determinar la extensión y el alcance de la fiscalización, debe examinar y valorar el grado de fiabilidad del control interno, como base para dar una opinión profesional"

I. GENERALIDADES

- 01. Definición: Es la revisión y análisis del control interno que mantiene la institución, para establecer el grado de eficiencia y efectividad en la salvaguarda de sus recursos y la confiabilidad de su información financiera, técnica y administrativa.

02. **Objetivos:** La evaluación de la estructura de control interno, del asunto o área a examinar, tiene los objetivos siguientes:
- a. Obtener un conocimiento general de la organización y funcionamiento del área a examinar, para determinar el grado de confianza a depositar en el control interno como base para planificar la auditoría.
 - b. Evaluar las condiciones de la estructura de control interno en el ente o actividad sujeta a examen, identificando las áreas de mayor riesgo en la ejecución de las operaciones.
 - c. Identificar las posibles áreas críticas, donde se pondrá mayor énfasis en el examen de acuerdo a lo planificado.
03. **Importancia:** La evaluación del control interno es de mucha importancia porque, dependiendo del momento de su aplicación, permite al auditor:
- a. En la evaluación preliminar, disponer de los elementos necesario que permitan desarrollar el plan y programa de auditoría en base a los resultados obtenidos que identifican las áreas críticas.
 - b. Luego de terminado el trabajo, proporcionar los criterios del auditor para mejorar el área examinada, en las siguientes posibilidades:
 - Desarrollar los hallazgos sobre los puntos débiles, y presentar alternativas para mejorar las operaciones, a través de las recomendaciones respectivas.
 - Presentar recomendaciones sobre los puntos eficientes, para que se extiendan a otras unidades administrativas con el fin de mejorar y uniformar los procesos.
04. **Ambito de aplicación:** La evaluación del control interno se aplica a todas las operaciones y unidades administrativas de la institución, y se puede enfocar a los siguientes campos:
- Operaciones financieras, que incluye el examen y prueba de los registros de contabilidad y otros documentos, y procesos que generan la información financiera.
- Operaciones administrativas, que incluye el examen y prueba de los registros y documentos que tienen que ver con la administración de personal, los procesos de decisión y otros.
- Operaciones Especiales, que incluye el análisis del diseño, implantación y ejecución de los diferentes programas especiales que tiene una institución pública, como producto de sus objetivos y necesidades reales y actuales.

II. RESPONSABILIDADES

05. **De los Auditores:** Los auditores gubernamentales son responsables de:

- a. Establecer la interrelación de las unidades administrativas, procesos y personas que intervienen en el asunto a evaluar.
 - b. Identificar las áreas críticas que permitan la planificación del trabajo, así como posteriormente, eliminar, a través de las recomendaciones, las causas que debilitan el control interno.
 - c. Obtener y recopilar la mejor evidencia que sustente los hechos evaluados.
 - d. Informar oportuna y objetivamente los resultados de la evaluación.
06. **De la Entidad Fiscalizadora Superior:** A través de la Dirección de Auditoría General, es responsable de fijar las políticas, normas, técnicas y procedimientos para una mejor evaluación.
07. **De la Institución examinada:** La institución es responsable, en todos los niveles, de facilitar el acceso y suministrar la información necesaria que requieran los auditores en la realización de sus evaluaciones.

III. MEDIOS DE EVALUACION

Constituyen una herramienta de ayuda para el auditor que le permiten obtener información que deberá ser verificada y analizada durante la evaluación.

08. **Cuestionario de Control Interno:** Este medio consiste en el empleo de cuestionarios previamente elaborados por el auditor, los cuales incluyen preguntas lógicamente ordenadas sobre los aspectos básicos de la operación a evaluar.
09. **Narración de los Procedimientos:** Consiste en presentar por escrito la explicación detallada de los procedimientos seguidos en la ejecución de las operaciones sujetas a revisión.
10. **Diagramas de Flujo:** Consiste en la representación esquemática de la organización institucional, mediante el empleo de signos convencionales, para mostrar la naturaleza de las operaciones, la secuencia de los procesos, la división de responsabilidades, la fuente y distribución de documentos, los tipos y situación de los registros y archivos.
11. **Otros:** Según la naturaleza de las operaciones y antecedentes de la institución a examinar, se podrá utilizar una combinación de los medios descritos en los puntos anteriores.

IV. FUENTES DE EVIDENCIA

En todo el contexto institucional, el auditor debe aplicar su buen juicio para identificar y utilizar las diferentes clases de evidencia que le permitirá sustentar sus

comentarios.

12. **En la Estructura Orgánica:** La estructura muestra el marco general que utiliza la institución para planear, dirigir y controlar las operaciones, incluyendo la forma y naturaleza de las unidades administrativas, su interrelación operativa, la organización del procesamiento de datos, las funciones gerenciales y las relaciones de información.
13. **En las políticas, manuales de procedimientos y leyes:**
Contienen aquellas regulaciones que ha establecido la Administración para proveer una seguridad razonable sobre el control e información de las operaciones, en base a los objetivos institucionales.
14. **En el Sistema Contable:** Que actúa como integrador de información, los registros contables, los documentos de respaldo y los procedimientos diseñados para captar y procesar las transacciones, son importantes para el auditor ya que en ellos se resume toda la evidencia institucional.
15. **En el Ambiente de Control Interno:** Permite conocer la filosofía, actitud y compromiso de los directivos para establecer un ambiente positivo de trabajo, de control e información, al implantar y ejecutar las operaciones.
16. **En los Archivos de Datos:** Toda unidad o sistema dentro de la organización dispone de los respectivos archivos de la documentación que sustentan la realidad de las operaciones, lo cual es el reflejo del control interno existente.
17. **En las instituciones y personas relacionadas con el asunto evaluado:** El auditor debe establecer la relación entre el asunto examinado con otras unidades administrativas y terceras personas, que le permitan obtener la evidencia que los casos específicos ameritan.

V. COORDINACION DE EVIDENCIA

18. **Partes relacionadas:** El auditor debe aplicar el debido cuidado profesional para establecer si los hechos examinados tienen relación con otros sectores, para evitar que sus apreciaciones sean parciales, y cerciorarse del grado de seguridad que proporcionan los procedimientos, dentro de la estructura de control interno.
19. **Otros:** En los casos que exista evidencia que necesita consulta o pronunciamiento de otros profesionales o instituciones, principalmente por efectos legales, es necesaria la coordinación con todas las instituciones públicas y privadas que se relacionan con lo que se examina.

VI. FASES DE EVALUACION DEL CONTROL INTERNO

20. **Familiarización y planificación (Fase 1):** En esta parte del proceso es donde el auditor identifica lo que debe hacer en la evaluación del ambiente y estructura de control interno, como parte de la auditoría que le ha sido asignada.

La planificación incluye aquellos pasos hasta el diseño del programa de auditoría, este proceso se documenta a través de un memorándum de planeación e incluye los aspectos señalados en la Norma de Auditoría Externa Gubernamental No.5, Planificación de Actividades.

21. **Ejecución (Fase 2):** Se basa esencialmente en el desarrollo de todo lo considerado en la planificación de actividades, para obtener la evidencia necesaria y cumplir con los objetivos del trabajo, esta fase comprende:

- a. **Determinación de los procedimientos de control vigentes:** En este punto el auditor determinará cómo se llevan a cabo las operaciones en el ente examinado que se refieren a: autorización de operaciones, registro, custodia, segregación de funciones, diseño y uso de documentos, y la seguridad apropiada para acceso y uso de bienes.
- b. **Determinación de los objetivos específicos de control interno:** En esta parte el auditor determinará los objetivos específicos de los procesos de control que se encuentran en vigencia en las operaciones de la institución examinada, para comprobar si los procedimientos permiten alcanzar dichos objetivos.
- c. **Elaboración de flujos de procedimientos:** Los procedimientos de control seleccionados, se representan en flujogramas, para obtener una visión global, real y precisa de cómo ocurren las operaciones, para luego compararlos con los pasos que se deben seguir en el desarrollo de los mismos, cumpliendo con todas las normas y disposiciones legales vigentes.
- d. **Recopilación de la información relativa:** Se obtendrán copias que sustenten la información de los flujogramas o narrativas elaboradas tales como: formularios, registros, informes, etc., con el fin de verificar si éstos se utilizan conforme a lo planteado en las normas, leyes y procedimientos captado en los flujogramas.
- e. **Aplicación de pruebas:** Las pruebas representan el análisis de los hechos, transacciones, etc., que han sido seleccionadas para el examen, siendo éstas las siguientes:

Pruebas de cumplimiento, para verificar la aplicación de los procedimientos, políticas, normas y disposiciones legales.

Pruebas sustantivas, para verificar los saldos de las cuentas contables, sobre transacciones específicas, seleccionadas para determinar su razonabilidad.

La aplicación de las pruebas está relacionada con el uso de técnicas de auditoría, que son los métodos prácticos de investigación y prueba que el auditor utiliza como herramienta de trabajo para lograr la información y

comprobación necesarias de las evidencias disponibles, que le permitan apoyar sus comentarios y formular las recomendaciones respectivas.

- f. **Determinación de áreas fuertes y débiles:** Con base en los resultados de las pruebas practicadas, el auditor debe establecer las áreas fuertes para promover su extensión a otras operaciones similares, y en las débiles presentar las recomendaciones para eliminar sus causas.
 - g. **Determinación de tipos de evidencias:** Antes de incluir un hallazgo en el informe el auditor establecerá el tipo y cantidad de evidencia que sustente sus comentarios relacionados con el área que examina.
22. **Comunicación de Resultados (Fase 3):** Esta fase se caracteriza porque el auditor debe poner todo su cuidado y esmero profesional para redactar su informe, según el tipo de trabajo realizado, conforme se establece en la Norma de Auditoría Externa Gubernamental No 10, COMUNICACION DE RESULTADOS; debe ser lo más pronto posible, para que se corrijan las desviaciones de manera oportuna, y en forma objetiva.

**CONTRALORIA GENERAL DE LA REPUBLICA DE
PANAMA
DIRECCION DE AUDITORIA GENERAL**

**NORMAS DE AUDITORIA EXTERNA GUBERNAMENTAL
PARA LA REPUBLICA DE PANAMA**

Norma No. 8

**DETECCION DE IRREGULARIDADES
CONTENIDO**

I. GENERALIDADES

01. Definición.....
02. Objetivos.....
03. Importancia.....
04. Características.....

II. DELITOS CONTRA LA ADMINISTRACION PUBLICA

05. Delitos más comunes.....
06. Otras irregularidades.....

III. TIPOS Y ALCANCE DE LA RESPONSABILIDAD

07. Tipos de Responsabilidad.....
08. Alcance de la Responsabilidad.....

IV. FUENTES DE EVIDENCIAS

09. Control Interno.....
10. Sistema de Registro e Información.....
11. Archivo de hechos no Sancionados.....
12. Planes y Programas Institucionales.....

V. ORIGEN DE LAS IRREGULARIDADES

- 13. Falta de Sanciones Legales.....
- 14. Ausencia de Procedimientos.....
- 15. Incompatibilidad de Funciones.....
- 16. Contratación de Personal.....
- 17. Seguridad y Control.....
- 18. Relaciones con Terceros.....

VI. PROCESO DE INVESTIGACION

- 19. Identificación de los indicios.....
- 20. Planificación de la investigación.....
- 21. Ejecución de la investigación.....
- 22. Obtención de evidencia.....

VII. COORDINACION

- 23. Con la institución investigada.....
- 24. Con la Entidad Fiscalizadora Superior....
- 25. Con Asesoría Legal.....

IX. COMUNICACION DE RESULTADOS Y SEGUIMIENTO

- 26. Elaboración del Informe.....
- 27. Seguimiento.....

**NORMA DE AUDITORIA GUBERNAMENTAL No. 8
DETECCION DE IRREGULARIDADES**

"Durante todo el proceso de la auditoría, desde el estudio previo, la planeación y durante todo el proceso de ejecución, el auditor deberá tomar en consideración y evaluar el riesgo de una distorsión importante, en la información financiera, ocasionada por algún error o alguna irregularidad".

I. GENERALIDADES

- 01. **Definición:** La investigación de una irregularidad es el examen detallado que se realiza en un área en donde se presume existen malos manejos de los recursos asignados a una institución.
- 02. **Objetivos:** La Entidad Fiscalizadora Superior (EFS), realiza la investigación de irregularidades con los siguientes objetivos:
 - a. Establecer la clase de responsabilidad tipificada en la legislación, e identificar a los posibles implicados.
 - b. Establecer la cuantía del hecho irregular para recuperar lo sustraído al Estado, y el grado de participación de cada implicado.
 - c. Presentar las evidencias a las autoridades pertinentes, para que inicien los trámites legales correspondientes.
 - d. Establecer las medidas correctivas para evitar la repetición de los hechos investigados.

03. **Importancia:** La investigación de irregularidades es importante porque permite recuperar los recursos utilizados indebidamente, a más de las soluciones para evitar que sucedan casos similares en la institución afectada.
04. **Características:** Por lo delicado de la investigación de una irregularidad, la misma debe reunir las siguientes características:
- a. **Confidencial,** la información que se maneja durante la investigación, así como sus resultados, sólo deben ser del conocimiento de los auditores que realizan la investigación y, en su debida oportunidad, de las autoridades pertinentes.
 - b. **Coordinada,** para mejor utilización de los esfuerzos y evidencia del hecho que se investiga, es necesario que se coordine todo esfuerzo que permita la obtención de la evidencia necesaria.
 - c. **Interrelacionada,** para una apreciación e investigación global, es necesario identificar la interrelación que existe entre los hechos examinados, las circunstancias, las personas y las instituciones.
 - d. **Multidisciplinaria,** es necesaria la intervención de todos los profesionales y técnicos que las circunstancias requieran, para contar con la capacidad de examinar los aspectos técnicos y legales del hecho, materia de la investigación.
 - e. **Oportuna,** para que permita la recuperación de los recursos y disminuya la posibilidad de que se repita la acción dolosa.

II. DELITOS CONTRA LA ADMINISTRACION PUBLICA

Las irregularidades se reflejan en las situaciones o hechos que se apartan de las leyes, políticas, normas y procedimientos que rigen las actividades administrativas y financieras de una institución, y lesionan el patrimonio del Estado.

05. **Delitos más comunes:** En el Código Penal se encuentran detallados los delitos que se cometen contra la administración pública; y como ejemplo, se citan los siguientes tipos:
- a. **Peculado,** delito que consiste en el hurto de caudales del erario público, hecho por aquel a quien está confiada su administración, las formas más conocidas son:
 - Por apropiación indebida.
 - Apropiación por error ajeno.
 - Por uso indebido de bienes.
 - Por aplicación oficial diferente.
 - b. **Concusión,** el servidor público que, con abuso de su calidad o de sus funciones, induce a alguien a dar o prometer indebidamente, para sí mismo o para un tercero, dinero u otra utilidad.

- c. **Exacción**, el servidor público que con abuso de sus funciones, exija y cobre algún impuesto, tasa, gravamen, contribución, etc.
 - d. **Cohecho**, consiste en la corrupción, a través de soborno, de un Juez u otro funcionario, para que resuelva contra derecho y justicia, utilizando el denominado tráfico de influencias, y enriquecimiento ilícito.
06. **Otras irregularidades:** Son acciones fraudulentas que pueden tener relación con conceptos incluidos en las leyes y reglamentos, conocidos como:
- Abuso de autoridad.
 - Revelación de secreto.
 - Usurpación de funciones.
 - Violación de sellos.
 - Sustracción de bienes o documentos.
 - Fraude en las subastas, licitaciones y concursos de precios.

III. TIPOS Y ALCANCE DE LA RESPONSABILIDAD

07. **Tipos de Responsabilidad:** Lo tipos de responsabilidad definidos por la ley son:
- a. **Administrativa:** Derivada de la inobservancia o desobediencia de las disposiciones legales, del incumplimiento de las funciones del cargo, del exceso de poder en el ejercicio de sus funciones.
 - b. **Patrimonial:** Por actos dolosos en detrimento del Estado, derivado del perjuicio económico, del daño o deterioro de los bienes patrimoniales.
 - c. **Penal:** Por delitos previstos y reprimidos por el Código Penal.
08. **Alcance de la Responsabilidad:** Dependiendo del grado de implicación, la responsabilidad puede agruparse en:
- a. **Directa:** Si recae específicamente sobre determinada persona que se le imputa el resarcimiento de un perjuicio por su acción u omisión.
 - b. **Solidaria:** Cuando el perjuicio es causado por dos o más personas, y se puede reclamar el resarcimiento a una u otra, o a ambas a la vez.
 - c. **Principal:** Afecta a una persona que, en primer término, esté obligada a dar, hacer o no hacer una cosa, o a resarcir el perjuicio causado.
 - d. **Subsidiaria:** Cuando una persona queda obligada a resarcir el daño en caso de que el responsable principal no lo haga.

IV. FUENTES DE EVIDENCIA

09. **Control Interno:** El Control Interno constituye la esencia de una eficiente administración, y por su característica, se encuentra en todo el contexto

institucional que va desde la organización, los sistemas de operación e información, hasta los resultados mismos de las operaciones; por lo que es la mayor fuente de evidencia, ya que abarca todas las actividades de la institución.

El control interno es un elemento importante en la prevención de irregularidades, más no las elimina, porque son los funcionarios los que cometen faltas intencionales o por colusión, evadiendo o ignorando los controles existentes.

10. **Sistema de Registro e Información:** En el Sistema Contable se deben integrar y registrar todas las operaciones que realiza la institución, lo cual permite que, al realizar la investigación, se disponga de las evidencias pertinentes.
11. **Archivo de hechos no sancionados:** Existen casos de investigación de irregularidades con su respectivo informe, cuyos implicados no han sido sancionados, debido a que los casos son archivados sin que se inicien o concluyan los trámites correspondientes.
12. **Planes y Programas Institucionales:** Los Planes y Programas reúnen toda la evidencia del proceso seguido, acompañado de la documentación de respaldo, de lo cuales se pueden desprender casos de obras o inversiones planificadas y no ejecutadas, cuyos gastos realizados no son los proyectados.

V. ORIGEN DE LAS IRREGULARIDADES

13. **Falta de Sanciones Legales:** La falta de sanciones alienta a que se cometan irregularidades, porque muchos casos quedan en la impunidad.
14. **Ausencia de Procedimientos:** La ausencia de procedimientos para el proceso de las operaciones, facilita que se cometan errores e irregularidades en perjuicio de la institución, a través de inconsistencia en la aplicación de criterios técnicos, que originan descontrol, registro equivocado o ficticio de transacciones, falsificación de documentos y firma de compromisos sin respaldo suficiente.
15. **Incompatibilidad de Funciones:** La separación inadecuada de funciones de carácter incompatible que permite que una misma persona participe en todo el proceso de una operación, puede originar la centralización de funciones incompatibles que aumenta las posibilidades de confabulación de funcionarios, así como la dificultad para descubrir errores por la facilidad de ocultar las evidencias, lo cual evita el descubrimiento y eliminación de esas irregularidades.
16. **Contratación de Personal:** La ausencia de políticas y procedimientos para la contratación adecuada del personal, ocasiona que se contrate a personas no calificadas, que aumente el índice de nepotismo, firma de contratos ficticios de personal y pagos sustanciales de honorarios por servicios no especificados, y la ubicación inadecuada del personal con funciones que técnicamente desconoce.

17. **Seguridad y Control:** La ausencia del establecimiento de mecanismos adecuados de seguridad y control sobre los activos, ocasiona pérdidas y riesgos a la institución y al personal, por la falta de exigencia para la implantación y cumplimiento de las medidas de seguridad que se han establecido, a más de la posibilidad de:
- a. Robo o utilización indebida de los vehículos y de otros bienes del Estado.
 - b. Contratación de pólizas de seguros, que incluyen bienes no asegurables o que fueron dados de baja, originando costos innecesarios.
18. **Relaciones con Terceros:** Las relaciones con terceras personas sin el debido control, pueden tentar a los funcionarios a cometer irregularidades como: cobro de coimas, cotizaciones ficticias para favorecer a un proveedor, compra de bienes sin especificaciones técnicas, y emisión innecesaria o mal intencionada de criterios técnicos.

VI. PROCESO DE LA INVESTIGACION

Este proceso va desde la identificación del indicio para planificar, investigar y obtener toda la evidencia necesaria, hasta la presentación de los resultados.

19. **Identificación de los indicios:** El auditor gubernamental, al detectar indicios de la existencia de un hecho irregular, debe proceder a identificar con claridad el origen del mismo, independientemente de si lo detectó directamente o se trata de una denuncia.

Antes de someterlos a investigación, los indicios deben ser evaluados para entender la naturaleza del acto, las circunstancias en que ocurrieron; identificar la información suficiente y los posibles implicados, para evaluar los eventuales efectos, y determinar si es factible la investigación.

20. **Planificación de la investigación:** El auditor debe proceder a planificar la investigación, para definir qué y cómo debe llevarse a cabo la misma, tomando en cuenta los siguientes aspectos:
- a. **Familiarización,** para obtener información suficiente sobre las actividades que se realizan en el sector del indicio, el ámbito de acción y la posible magnitud del hecho irregular.
 - b. **Fuentes de evidencia** las fuentes de evidencia deben identificarse para establecer la posible información disponible, para poder llevar a cabo la investigación.
 - c. **Posibles Relaciones,** es indispensable que se tome en cuenta todas las áreas y personas que se presume puedan estar involucrados directa o indirectamente en el hecho que se investiga, para planificar entrevistas y declaraciones.

- d. **Establecimiento de Objetivos**, el auditor debe determinar con claridad cuáles son los objetivos concretos que se deben alcanzar en la investigación del hecho irregular; para determinar el monto de la lesión patrimonial y lograr la recuperación de los mismos, a través del proceso legal correspondiente.
 - e. **Selección de Técnicas de investigación**: Dependiendo del tipo de irregularidad, las condiciones del medio y los recursos con se cuenta, se seleccionarán las técnicas de investigación a utilizar.
 - f. **Elaboración del Programa**: Como conclusión de la planificación, debe elaborarse el programa de auditoría que tendrá relación con la información disponible y las técnicas de investigación seleccionadas.
 - g. **Elaboración de un Cronograma**: Representa la programación individual de los trabajos a realizar tomando en consideración el personal disponible, las prioridades de la investigación, y el tiempo presupuestado.
21. **Ejecución de la Investigación**: En esta fase se deben poner en práctica los procedimientos establecidos en el programa de investigación y el respectivo cronograma, para obtener la evidencia suficiente que permita:
- a. **Determinar Posibles Implicados**, es importante que se determinen los implicados y sus jerarquías, quienes pueden ser funcionarios de la institución o personas ajenas a la misma, con el propósito de establecer responsabilidades específicas.
 - b. **Cuantías Involucradas**, a través de la investigación del hecho irregular, es necesario que se establezca el monto o cuantía del perjuicio, en forma individual.
 - c. **Clases de Responsabilidad**, a través de la asesoría legal se debe establecer el tipo de responsabilidad que corresponda, según lo establecido por la Ley.
22. **Obtención de evidencia**: El auditor debe poner todo su esfuerzo en obtener la mejor calidad de evidencia que considere permitirán cumplir con los objetivos de la investigación, bajo las siguientes características:
- a. **Suficiente**, la obtención de información documentada en grado necesario que, de manera convincente, conduzca a las personas a las mismas conclusiones que llegó el auditor.
 - b. **Competente**, se refiere a la obtención de evidencia confiable, adecuada o conveniente a la necesidad de sustentar el hecho que se investiga.

- c. **Pertinente**, la evidencia obtenida debe estar directamente vinculada con los aspectos examinados.

VII. COORDINACION

23. **Con la Institución investigada:** Para obtener un mejor desarrollo de la investigación, así como la obtención de la evidencia suficiente, debe existir una estrecha comunicación y coordinación con los departamentos que conforman la institución y que se relacionen con el hecho investigado.
24. **Con la Entidad Fiscalizadora Superior:** En los casos que amerite, y para una mejor selección y obtención de evidencia, se deberá coordinar de tal forma que se utilice adecuadamente los recursos y conocimientos de los auditores y demás funcionarios con que cuenta la institución.
25. **Con Asesoría Legal:** Para especificar con claridad las implicaciones que tienen en la Ley los tipos de irregularidades y de responsabilidad, atribuibles a los implicados, es necesario que se coordine con asesoría legal de la institución.

VIII. COMUNICACION DE RESULTADOS Y SEGUIMIENTO

26. **Elaboración del Informe:** Finalizada la investigación el auditor debe preparar el Informe de acuerdo con los resultados de la investigación y las evidencias disponibles, según las necesidades, en los casos que se regulara ejecutar un proceso legal.
- Además, presentará un informe que contenga las recomendaciones necesarias para eliminar las causas que produjeron la irregularidad.
27. **Seguimiento:** Los auditores gubernamentales deben realizar el seguimiento de las recomendaciones y acciones tomadas respecto a los informes de antecedentes, siguiendo los procedimientos establecidos por la Dirección de Auditoría General.

CENTRALORIA GENERAL DE LA REPUBLICA
PANAMA
DIRECCION DE AUDITORIA GENERAL

NORMAS DE AUDITORIA EXTERNA GUBERNAMENTAL
PARA LA REPUBLICA DE PANAMA

Norma No. 3

EVIDENCIA EN LOS PAIELES DE TRABAJO

CONTENIDO

1. GENERALIDADES

01. Definición.....
02. Objetivos.....
03. Importancia.....

- 04. Confidencialidad.....
- 05. Valor legal.....

II. RESPONSABILIDADES

- 06. De los auditores y supervisores.....
- 07. De la Entidad Fiscalizadora Superior.....
- 08. De la Institución examinada.....

III. TIPOS DE PAPELES DE TRABAJO

- 09. De integración de información.....
- 10. De análisis de datos.....
- 11. De soporte.....
- 12. Otros.....

IV. CONTENIDO DE LOS PAPELES DE TRABAJO

- 13. Encabezamiento.....
- 14. Cuerpo del papel de trabajo.....
- 15. Complementación de datos.....
- 16. Fuentes de evidencia.....
- 17. Índices, Marcas y Referencias.....
- 18. Firmas de responsabilidad.....

V. REGLAS Y CRITERIOS PARA LA ELABORACION

- 19. Reglas generales.....
- 20. Otros criterios.....

VI. COORDINACION DE ACUERDO A LA EVIDENCIA

- 21. Con el asesor Legal.....
- 22. Con la Firma Privada de Auditores.....
- 23. Otros

VII. PROCESO DE CONTROL Y ARCHIVO

- 24. Proceso de control.....
- 25. Archivo.....
- 26. Conservación.....

NORMA DE AUDITORIA GUBERNAMENTAL No.9

EVIDENCIA EN LOS PAPELES DE TRABAJO

"El auditor debe documentar todos aquellos aspectos importantes de la auditoría que proporcionan evidencia de que su trabajo se llevó a cabo de acuerdo con las normas de auditoría generalmente aceptadas".

I. GENERALIDADES

01. Definición: Los Papeles de Trabajo son el conjunto de cédulas y documentos en los cuales el auditor recopila los datos e informaciones sobre los hechos examinados, e incluye las conclusiones y resultados de las pruebas realizadas durante el examen, y la evidencia recopilada.

02. **Objetivos:** Recopilar evidencia sobre los hechos analizados es el fundamento de los Papeles de Trabajo, a más de los siguientes objetivos:
- a. Registrar los resultados y evidencias de los hallazgos de auditoría.
 - b. Respalidar el contenido del informe de auditoría, y servir como soporte documental en procesos judiciales, patrimoniales y administrativos.
 - c. Recopilar el resultado de la evaluación del ambiente y estructura de control interno, y facilitar la labor de supervisión.
 - d. Constituir una fuente permanente de información y consulta, como medio para mejorar la calidad de la labor de auditoría.
03. **Importancia:** Los Papeles de Trabajo son la base en que se fundamenta el auditor para realizar, coordinar e integrar todas las fases de la auditoría, para emitir su opinión sobre el área examinada, en base a la evidencia recopilada.
04. **Confidencialidad:** La evidencia que contiene los Papeles de Trabajo, es confidencial, por lo tanto, debe ser preservada para evitar el mal uso de la misma.
05. **Valor legal:** Los Papeles de Trabajo, en un trámite judicial, son el soporte del asunto que se investiga, y se constituyen en una prueba legal para dicho trámite porque contiene evidencia sobre los hechos analizados.

II. RESPONSABILIDADES

06. **De los auditores y supervisores:** Todos los auditores gubernamentales son responsables de la elaboración de los Papeles de Trabajo, y en cuanto a su contenido y control deben observar lo siguiente:
- a. Todos los auditores deben cuidar de que los Papeles de Trabajo, estén ordenados y resguardados adecuadamente mientras se desarrolla el trabajo.
 - b. El auditor es responsable de la veracidad de los datos y comentarios que en ellos se consideren.
 - c. El supervisor es responsable de que los Papeles de Trabajo contengan información que constituya evidencia suficiente, competente y pertinente en relación al hecho examinado.
07. **De la Entidad Fiscalizadora Superior:** A través de la Dirección de Auditoría General, es responsable por dictar las políticas, normas y procedimientos que permitan a los auditores, elaborar los papeles de trabajo con evidencia de alta calidad.
08. **De la Institución examinada:** La institución es responsable de proporcionar la información necesaria que evidencie los procesos a los cuales fueron sometidas las operaciones.

III. TIPOS DE PAPELES DE TRABAJO

09. **De integración de información:** Son aquellos papeles o documentos en los que el auditor integra los datos globales de la auditoría, a través del traslado de cifras o datos de otros papeles de trabajo, donde consta la evidencia específica.
10. **De análisis de datos:** Se refieren a aquellos papeles o documentos en los que el auditor sustenta el resultado del análisis efectuado a las cuentas o hechos examinados, con toda la evidencia específica que las circunstancias requieran.
11. **De soporte:** Se refieren a aquellas copias de papeles o documentos que corroboran los datos obtenidos en el análisis específico de las cuentas o hechos examinados, y que generalmente son elaborados por terceras personas y verificados por el auditor.
12. **Otros:** Para darle suficiencia a la evidencia, el auditor debe recopilar todo aquel documento, correspondencia, fotografías, etc. preparados por métodos tradicionales o medios magnéticos que sirvan de evidencia adicional de los hechos examinados.

IV. CONTENIDO DE LOS PAPELES DE TRABAJO

13. **Encabezamiento:** El auditor para una mejor identificación del contenido de los papeles de trabajo, debe incluir los datos que hagan referencia al ente y el asunto examinado, el período que cubra y el índice respectivo.
14. **Cuerpo del papel de trabajo:** Corresponde a la parte más importante del papel de trabajo, ya que aquí se incluyen todas las evidencias del examen realizado y los hallazgos detectados, el auditor debe poner el debido cuidado profesional para seleccionar las evidencias que considere como respaldo de lo que dirá en su informe.
15. **Complementación de datos:** Corresponde a la referencia a otros documentos que corroboran y justifican el cumplimiento de los procedimientos de auditoría aplicados, lo cual facilita el seguimiento y comparación de los datos entre sí.
16. **Fuentes de evidencia:** En esta parte, el auditor debe hacer referencia a los documentos utilizados para obtener la información, según el tipo de auditoría que se realice.
17. **Índices, Marcas y Referencias:** Se trata de signos convencionales que debe utilizar el auditor durante su trabajo para identificar, resaltar o relacionar la evidencia entre los papeles de trabajo, siendo éstos los siguientes:
 - a. **Índices,** para identificar una cuenta, función, programa, etcétera.

- b. **Marcas**, para resaltar un hecho, acción o criterio relacionado con la auditoría que se lleva a cabo.
 - c. **Referencia Cruzada**, para relacionar evidencias o datos entre papeles de trabajo, así como con los comentarios del borrador del informe.
18. **Firmas de responsabilidad:** Tanto el auditor como el supervisor que hayan intervenido en el proceso de elaboración y revisión de los Papeles de Trabajo, deben dejar constancia de su acción poniendo la fecha y sus iniciales, ya que la evidencia que los papeles de trabajo incluyen, son responsabilidad de los mismos.

V. REGLAS Y CRITERIOS PARA LA ELABORACION

19. **Reglas Generales:** La organización, el diseño y el contenido de los Papeles de Trabajo dependerá de la naturaleza de la auditoría que se realice.
- A más de lo que se especifica en el Título IV de esta norma, existen reglas o criterios generales que sirven de base para la elaboración de los papeles de trabajo, como los siguientes:
- a. Deben cumplir con los procedimientos del programa y los objetivos de la auditoría, y hacer referencia a la extensión de las pruebas.
 - b. Deben ser claros y comprensibles, sin detalles excesivos, y contener los datos pertinentes al hecho examinado.
 - c. Deben incluir los datos o documentos de soporte que respalden cualquier criterio, comentario o recomendación para mejorar el asunto examinado.
 - d. Deben hacer referencia, en los casos específicos, a los asientos de ajuste que se establezcan durante la auditoría en los respectivos registros contables.
20. **Otros criterios:** Existen otros criterios que pueden utilizarse para orientar el diseño de los papeles de trabajo y la recopilación de evidencia relacionada, estos son:
- a. La auditoría anterior, los Papeles de Trabajo elaborados en la auditoría anterior, sirven de guía para orientar el diseño de un determinado análisis en la auditoría actual.
 - b. Los sistemas de proceso de información, el conocimiento de los sistemas que operan en la institución, o en el área a examinar, ayudan para que la evidencia se integre en un solo papel tomando en cuenta la interrelación de los datos, lo cual facilita la integración de comentarios al final del trabajo.
 - c. El programa de auditoría, el Programa de Auditoría, facilita el diseño anticipado de ciertos Papeles de Trabajo, integrando datos que permitan cumplir con los procedimientos del mismo, y los objetivos del trabajo.

- d. **La supervisión**, es de fundamental importancia, debido a que sus criterios permitirán buscar el mejor diseño o integración de evidencias y datos, en base a los objetivos del trabajo y la experiencia del supervisor.
- e. **La evidencia**, a obtener según especifican los objetivos del trabajo, también se debe tomar en cuenta en el diseño de los papeles de trabajo, para que éstas se muestren en forma integrada y relacionada.

VI. COORDINACION DE ACUERDO A LA EVIDENCIA

- 21. **Con el asesor Legal:** Si existen datos que necesitan de la atención, pronunciamiento o interpretación legal por parte de un profesional del Derecho, se hará la respectiva consulta a través de un documento que constará como evidencia de esos pronunciamientos.
- 22. **Con la Firma Privada de Auditores:** En los casos en que existan trabajos que se lleven a cabo conjuntamente con una firma privada, deberá coordinarse para obtener la mejor evidencia posible capaz de que sirva a los objetivos del trabajo.
- 23. **Otros:** En los casos en que existan trabajos a ser apoyados por otros profesionales que requieran de un informe técnico, o de otra clase, se coordinará con dichos técnicos en forma tal que la evidencia que conste en los papeles de trabajo, esté adecuadamente sustentada.

VII. PROCESO DE CONTROL Y ARCHIVO

- 24. **Proceso de control:** La Entidad Fiscalizadora Superior (EFS), a través de la Dirección de Auditoría General creará las políticas y los procedimientos que permitan controlar los papeles de trabajo que se elaboren en una auditoría, su ubicación y uso, después de terminado el trabajo.
- 25. **Archivo:** Los papeles de trabajo son de propiedad de la Entidad Fiscalizadora Superior (EFS), por lo que se crearán los archivos que permitan controlar la vigencia y conservación de éstos, separando en las siguientes secciones:
 - a. **Archivo permanente:** En este archivo se organizarán los Papeles de Trabajo con vigencia de un año o más y de uso continuo.
 - b. **Archivo corriente:** Este archi. contiene toda la información de la última auditoría o sea del año corriente.
- 26. **Conservación:** La Entidad Fiscalizadora Superior, a través de la Dirección de Auditoría General, definirá el tiempo de conservación de los papeles de trabajo en cada archivo que se señala en el punto anterior numeral 27 de esta norma.

CONTRALORIA GENERAL DE LA REPUBLICA DE
PANAMA
DIRECCION DE AUDITORIA GENERAL

NORMAS DE AUDITORIA EXTERNA GUBERNAMENTAL
PARA LA REPUBLICA DE PANAMA

Norma No. 10

COMUNICACION DE RESULTADOS

CONTENIDO

I. GENERALIDADES

- 01. Definición.....
- 02. Objetivos.....
- 03. Importancia.....
- 04. Características.....
- 05. Confidencialidad.....
- 06. Documento legal.....

II. RESPONSABILIDADES

- 07. De La Entidad Fiscalizadora Superior.....
- 08. Del Auditor Gubernamental.....
- 09. Del personal del área examinada.....

III. TIPOS DE INFORMES

- 10. Dictamen.....
- 11. Informe de Evaluación.....
- 12. Informe de Antecedentes
- 13. Informe Especial.....

IV. PRESENTACION DEL BORRADOR DEL INFORME

- 14. Discusión final.....
- 15. Presentación final.....

NORMA DE AUDITORIA GUBERNAMENTAL No.10**COMUNICACION DE RESULTADOS**

Al final de cada trabajo el auditor debe preparar por escrito su opinión o informe, poniendo de manifiesto, de forma adecuada, los hechos descubiertos; su contenido debe ser fácil de entender, estar exento de vaguedades o ambigüedades, incluir sólo aquella información debidamente documentada, además de ser independiente, objetivo, imparcial y constructivo".

I. GENERALIDADES

01. **Definición:** Es el documento formal que presenta el auditor en donde expresa su opinión sobre el resultado del examen realizado, de acuerdo a las Normas de Auditoría Externa Gubernamental, leyes, y las políticas que rigen la profesión.
02. **Objetivos:** El objetivo principal es proporcionar a la Entidad Fiscalizadora Superior, y a las autoridades pertinentes, una evaluación imparcial sobre la presentación de la información financiera, el cumplimiento de políticas, planes, programas y el ambiente y estructura del control interno de la institución examinada; además de:
 - a. Indicar si los estados financieros se presentan de acuerdo a los principios de contabilidad generalmente aceptados, aplicados en forma consistentes con el año anterior.
 - b. Proporcionar recomendaciones para mejorar los sistemas administrativos, financieros y los procesos de control.
 - c. Facilitar la comprensión de las situaciones encontradas, a través de una relación ordenada de hechos que motiven la implantación de las recomendaciones para conseguir el beneficio esperado.
 - d. Informar de los criterios técnicos que permitieron formular las recomendaciones y servir como servir como guía para llevarlas a la práctica.
 - e. Identificar los posibles responsables en los casos de hechos irregulares.
03. **Importancia:** La comunicación de los resultados, como conclusión del trabajo del auditor, es importante porque:
 - a. Es el vínculo entre el auditor, el área evaluada y las autoridades pertinentes.
 - b. Permite a los responsables del área examinada, luego de discutido el informe, analizar adecuadamente los

criterios del auditor respecto de las situaciones encontradas, y estar seguros de los correctivos que deben hacerse.

- c. Es un instrumento gerencial que ayuda a conocer la eficiencia del área examinada y contribuye a la toma de decisiones.
 - d. Sirve de instrumento legal en los procesos de establecimiento de responsabilidad de tipo penal y patrimonial.
04. **Características:** El informe producto de cada auditoría deberá hacer una clara mención de la naturaleza, objeto y alcance del trabajo desarrollado, señalando en su caso, las limitaciones que se hubieran enfrentado para el cumplimiento de los objetivos propuestos.

Por la información que proporciona el informe de auditoría acerca de los hallazgos detectados, deberá reunir los siguientes atributos de calidad:

- a. **Oportunidad:** Para que la información permita tomar a tiempo las acciones requeridas.
 - b. **Integridad:** Para que el dictamen del auditor, los comentarios y recomendaciones, hayan tomado en cuenta las fuentes de evidencia, y las interrelaciones operativas, de tal manera que no queden aisladas causas de las desviación.
 - c. **Competencia:** Para asegurar de que los resultados informados corresponden al objeto de la auditoría, y las recomendaciones sean convenientes para la institución.
 - d. **Relevancia:** Presentar los aspectos trascendentales de las áreas examinadas, sin abundar en detalles innecesarios.
 - e. **Objetividad:** Presentar con imparcialidad la verdad de los hechos o situaciones observadas, y la evidencia probatoria de los mismos.
 - f. **Claridad:** Que la estructura, terminología, redacción y evidencia, permitan que la información presentada pueda ser entendida por el lector, aunque no sea versado en el tema; y
 - g. **Utilidad:** Aportar elementos que propicien el uso óptimo de los recursos y el mejoramiento de la administración de las instituciones públicas.
05. **Confidencialidad:** El informe de auditoría, por la naturaleza de la información incluida, debe ser destinado para el uso de las áreas evaluadas y la la Entidad Fiscalizadora Superior, y en los casos de irregularidades, por las instancias legales, según sea el caso.

Sin embargo, un informe de auditoría sobre la gestión pública, debe ser accesible a la ciudadanía para que conozca cómo se manejan los recursos del Estado, producto de sus impuestos.

06. Documento legal: El informe de auditoría constituye un instrumento de aplicación legal, especialmente cuando los hechos encontrados se refieren a casos como denuncias, irregularidades, fraudes, etcétera.

II. RESPONSABILIDADES

07. De La Entidad Fiscalizadora Superior: La Entidad Fiscalizadora Superior es responsable de establecer los trámites para que los informes de auditoría sean presentados en forma oportuna, así como:
- a. Promocionar para que los usuarios den la atención que los informes se merecen, para garantizar que los recursos invertidos, tengan los efectos esperados.
 - b. Proporcionar los mecanismos técnicos para la confección de los informes.
 - c. Respetar y mantener la opinión que manifiesta el auditor en su informe.
 - d. Establecer las políticas necesarias para la atención hacia los informes de auditoría.
08. Del auditor gubernamental: El auditor gubernamental es responsable de informar oportunamente de su trabajo dejando evidencia de lo realizado y de los hallazgos detectados; en este campo son responsables por:
- a. Presentar un informe claro, completo y oportuno.
 - b. Documentar el contenido del informe, de manera que los comentarios se fundamenten en hechos reales.
 - c. Dar al informe la atención técnica necesaria para evitar que su contenido sea mal interpretado.
 - d. Incluir en el informe los hechos importantes y las situaciones detectadas, con recomendaciones que sean aplicables y beneficiosas para el área examinada, y que además eviten que se puedan generar debilidades futuras.
 - e. Indicar que el informe se realizó de acuerdo a las Normas de Auditoría Externa Gubernamental para el sector público panameño.
09. Del personal del área examinada: Todo personal relacionado con un examen de auditoría, tiene la responsabilidad, en el campo de su competencia por:
- a. Asegurarse de que entendió adecuadamente el contenido de las recomendaciones, y atender de inmediato aquellas que le sean aplicables.
 - b. Informar de los logros obtenidos a través de las recomendaciones implantadas, y buscar las alternativas para una mejor implantación de las mismas.
 - c. Coordinar acciones con las demás áreas que tengan que ver con una recomendación específica.

III. TIPOS DE INFORMES

10. **Dictamen:** Este informe conocido también como **Informe Corto**, se refiere a la opinión del auditor sobre la razonabilidad de los estados financieros tomados en su conjunto; esta opinión puede ser:
- a. **Opinión sin salvedades:** Cuando el auditor está satisfecho con lo esencial de la información que examina.
 - b. **Opinión con salvedades:** Cuando el auditor no esté de acuerdo, o tenga dudas sobre algún aspecto específico de las cuentas que sea importante pero no fundamental para la adecuada comprensión de las mismas.
 - c. **Opinión negativa:** Cuando el auditor no puede formarse una opinión sobre los estados financieros tomados en su conjunto, por un desacuerdo tan fundamental que repercuta en la situación presentada hasta el punto que una opinión con salvedades en algunos aspectos no fuera adecuada.
 - d. **Abstención de opinión:** Cuando el auditor no puede formarse una opinión sobre las cuentas, consideradas en su conjunto, debido a alguna duda o defecto tan fundamentales que una opinión negativa no sería adecuada.

El Dictamen contiene la opinión del auditor, los estados financieros examinados y las notas a los mismos.

11. **Informe de Evaluación:** Es el detalle de los hallazgos y recomendaciones como resultado de la evaluación del control interno, de un proceso, de un sistema, de un departamento o de un área específica; este tipo de informe puede ser utilizado para la auditoría operacional y de otros tipos que no tengan relación con los estados financieros tomados en su conjunto, en base a los siguientes aspectos:
- a. **Bases de elaboración:** Para elaborar el borrador del informe, el auditor analizará los siguientes aspectos:
 - La importancia de los hechos que se quieren informar.
 - La evidencia disponible que sustente lo que se quiere comentar.
 - La posibilidad de que los hechos sean corregidos y produzcan beneficios futuros.
 - El costo-beneficio y la dificultad técnica de implantación.
 - b. **Redacción de comentarios:** La redacción debe ser de tal forma que presente una relación de hechos concretos que permitan apreciar objetivamente:
 - La Condición (lo que sucede): Se refiere a la descripción del

funcionamiento del sistema actual, la forma cómo está operando el sistema, el procedimiento, la aplicación de las políticas, etc., es decir aquello que se está evaluando, y sobre lo cual se quiere comentar.

- **El Criterio (lo que debió hacerse):** Se refiere a la forma cómo debió funcionar aquello que se está evaluando, que generalmente consta por escrito porque se trata de leyes, reglamentos, manuales, etc., pudiendo utilizar tres referencias concretas:
 - Cómo debería operar el sistema o cómo debió llevarse a cabo la operación, según las leyes o la reglamentación interna de la institución.
 - Cómo debería hacerse tomando como base el avance tecnológico del área examinada.
 - Cómo debería hacerse tomando como base la forma en que se llevan a cabo esas mismas operaciones en otras instituciones similares, y tomando en cuenta los requisitos mínimos de control.
- **Las causas de las deficiencias:** Se refieren a la identificación del o los "por qué" el sistema está operando de esa manera, lo cual ha conducido a una deficiencia, y que no garantizan información confiable y oportuna.
- **El efecto:** Se refiere al resultado obtenido, a través de la comparación de los puntos anteriores, la cuantificación de la deficiencia en términos monetarios, de calidad, o eficiencia.
- **Identificación de la responsabilidad administrativa:** Debe fijarse con claridad el cargo o la posición de los responsables, de considerarse necesario, en términos de autorización, registro y custodia.
- b. **Redacción de recomendaciones:** Las recomendaciones deben contener los datos necesarios que permitan al usuario llevarlas a la práctica. Para la redacción se deben tener en cuenta los siguientes aspectos:
 - Evaluar el costo frente al beneficio.
 - Presentar los beneficios del cambio, cuantificando o cualificando, según el caso.
 - Cubrir todos los aspectos del cambio propuesto.
 - Tener en cuenta los criterios vertidos por los funcionarios del área examinada en la reunión de presentación del informe.
 - Orientar a la eliminación de las causas del problema.

- Procurar fortalecer los controles existentes, aumentando la eficiencia o la seguridad.
- Orientar a la unificación de criterios de operación y control.

Este informe más el Dictamen, también se conoce como informe largo.

12. **Informe de antecedentes:** Es aquel que se prepara como resultado de una investigación específica sobre irregularidades en la que se determina las responsabilidades de tipo administrativo y patrimonial, el mismo que sirve de base para los trámites legales que debe seguir la Dirección de Responsabilidad Patrimonial y la Fiscalía.
13. **Informe especial:** Es el resultado de exámenes que no tienen relación con las actividades antes mencionados, y que se pueden referir a análisis presupuestario, el examen del movimiento de una cuenta o cualquier otra operación en particular.

IV. PRESENTACION DEL BORRADOR DEL INFORME

14. **Discusión final:** Todo informe que ha pasado por los procedimientos de control de calidad, debe presentarse a los funcionarios responsables del área examinada, para que sea conocido y entendido su contenido, en esta reunión debe procurarse:
- a. Asegurarse de que fue entendida la alternativa para mejorar las debilidades encontradas.
 - b. Que se fije una fecha y responsables de la implantación.
 - c. De ser el caso, formar un grupo de para la implantación.
 - d. Recoger las comentarios de los responsables del área examinada.
15. **Presentación final:** Luego de discutido el borrador, realizadas las correcciones necesarias e incorporados los comentarios de los responsables del área examinada, se procederá a emitirlo oficialmente para su distribución.

SIGLAS UTILIZADAS

Este documento es una copia
de distribución interna y no
debe ser utilizado para fines
comerciales, y no debe ser
reproducido.

NAEG	Normas de Auditoría Externa Gubernamental.
EFS	Entidad Fiscalizadora Superior.
SAI	Sistema de Auditoría Gubernamental.
UAI	Unidad de Auditoría Interna.
USAID	Agencia de los Estados Unidos para el Desarrollo Internacional.
SIAF	Sistema Integrado de Administración Financiera.
DAG	Dirección de Auditoría General.
RAF	Reforma a la Administración Financiera.
NCI	Normas de Control Interno.
PCC	Plan de Capacitación Continua.
AFC	Auditoría Financiera y de Cumplimiento.
AO	Auditoría Operacional.
AED	Auditoría de Eficiencia y del Desempeño.
ASI	Auditoría de Sistemas de Información.
AOP	Auditoría de Obra Pública.
AE	Auditorías Especiales.
AI	Auditoría Integral.

**PROYECTO DE REFORMA A LA ADMINISTRACION FINANCIERA
REPUBLICA DE PANAMA (RAF/AID)**

Lic. JOSE CHEN BARRIA
Contralor General de la República

Ing. LUIS BENJAMIN POSAS
Subcontralor General

Sr. STEVEN G. LIAPIS
Director RAF/AID

Ing. RAMON E. BOUCHE
Co-Director RAF/CCR

Dr. RENE FONSECA BORJA
Asesor en Control y
Auditoría Gubernamental RAF/AID

DIRECCION DE AUDITORIA GENERAL

Lic. GUILLERMO RICHARD
Director

Lic. JOSE CARRERA
Subdirector

DEPARTAMENTO DE NORMATIVIDAD

Lic. EMISTOCLES ROSAS

Sra. EDNA REYES DE BARRERA

Sr. JOSE PINZON

Proyecto No. 525-035, de junio de 1991
 Convenio de Donación firmado entre
 La Agencia de los Estados Unidos
 para el Desarrollo Internacional (AID)
 y el Gobierno de la República de Panamá

CORTE SUPREMA DE JUSTICIA
 Fallo del 27 de mayo de 1994

DEMANDA CONTENCIOSA ADMINISTRATIVA DE NULIDAD, interpuesta por el licenciado Eligio José Camarena, en representación de *ACORDES DEL CARRIL CAMBERA*, para que se declare nulo, por ilegal, el RESUELTO No. 1429 de 5 de septiembre de 1992, expedido por el ministro de Educación.

MAGISTRADA PONENTE: MIRTA ANGELICA FRANCESCHI DE AGUILERA

CORTE SUPREMA DE JUSTICIA, SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO-Panamá, veintiete (27) de mayo de mil novecientos noventa y cuatro (1994).

V I S T O S :

El Licenciado Eligio José Camarena, actuando en su propio y representación de su menor hijo fundador del carril Cambera, ha promovido demanda contenciosa administrativa de nulidad, para que se declare nulo, por ilegal, el artículo 79 del Decreto No. 1429 de 5 de septiembre de 1992 expedido por el Ministerio de Educación, mediante el cual se regula el procedimiento para otorgar los tres (3) primeros puestos de honor a los alumnos que obtengan los índices académicos más altos al finalizar los seis (6) grados del primer nivel de enseñanza.

Admitida la demanda se le concedió traslado de la misma al Procurador de la Administración, y se solicitó al titular de la demanda que rindiera el interés de comparecer, en conformidad al artículo 33 de la Ley 11 de 1994.

Seguimos los trámites de ley, la sala primera y segunda, el presente escrito, preceden las siguientes consideraciones:

La parte demandada, la falta de ilegalidad no puede serla, por el artículo 33 de la Ley 11 de 1994 que exige probarse una conducta ilícita en el extranjero, no para considerarse para su por un puesto de honor.

El demandante considera que la acción en revisión viola, en esencia, los artículos 113 y 114 del Código Administrativo que establecen que toda la relación con la administración debe ser de la legalidad, por lo que esencialmente el demandante pretende demostrar que tanto la acción de revisión como la acción de nulidad violan el principio de legalidad, ya que entre la revisión y la nulidad no existe una diferencia de fondo, sino que ambas son acciones que se refieren al mismo objeto, a saber, la nulidad de los actos administrativos, por lo que el demandante pretende demostrar que la acción de revisión viola el principio de legalidad, ya que entre la revisión y la nulidad no existe una diferencia de fondo, sino que ambas son acciones que se refieren al mismo objeto, a saber, la nulidad de los actos administrativos, por lo que el demandante pretende demostrar que la acción de revisión viola el principio de legalidad, ya que entre la revisión y la nulidad no existe una diferencia de fondo, sino que ambas son acciones que se refieren al mismo objeto, a saber, la nulidad de los actos administrativos.

El señor Procurador de la Administración, en su escrito fiscal No. 101 de 19 de agosto de 1993, alega que el criterio externo sobre el demandante es que, a su juicio, el Ministerio de Educación no tiene la facultad para resolver mediante resolución ministerial un mecanismo para otorgar becas de honor a los alumnos de primer nivel académico del primer nivel de enseñanza. Esta reclamación debe llevarse a cabo mediante un proceso ejecutivo, tramitado por el Presidente de la República y el Ministro del ramo respectivo, conforme lo establece el artículo 173 de la Constitución Política, la anterior legislación la tiene reservada exclusivamente al Órgano Ejecutivo, por lo que el Ministerio de Educación no puede resolver mediante resolución ministerial resolviendo los pedidos de becas de honor a los alumnos de primer nivel académico, ya que el artículo 173 de la Constitución Política establece que el Poder Ejecutivo es el que tiene la facultad de resolver los asuntos de esta naturaleza.

A modo de ejemplo se cita la resolución No. 101 de 19 de agosto de 1993, en la que el señor Procurador de la Administración, en su escrito fiscal No. 101 de 19 de agosto de 1993, alega que el criterio externo sobre el demandante es que, a su juicio, el Ministerio de Educación no tiene la facultad para resolver mediante resolución ministerial un mecanismo para otorgar becas de honor a los alumnos de primer nivel académico del primer nivel de enseñanza.

el otorgamiento de los puestos de honor en el Primer Nivel de Enseñanza. Este resuelto, pese a haberse emitido por no existir normas especiales que regulen dicho mecanismo de reconocimiento, constituye una reglamentación de la Ley 47 de 24 de septiembre de 1946, Orgánica de Educación, que en su título III, Capítulo I establece las normas generales que rigen la educación pre-primaria y primaria en nuestro país, y en los artículos 101 y 105 ibidem faculta al Órgano Ejecutivo para crear becas en general, y en especial para becas estéticas en escuelas secundarias, o sea en el nivel docente inmediatamente superior a la enseñanza primaria, becas que se otorgan en los otros niveles de enseñanza y en las otras que ocupen los tres primeros puestos de honor.

Esta reglamentación debió ser expedida por el Presidente de la República y el Ministro de Educación, mediante un decreto reglamentario de ejecución o decreto ejecutivo, en ejercicio de la potestad reglamentaria que reside en el Órgano Ejecutivo, conforme lo dispone el ordinal 14 del artículo 179 de la Constitución Política y el ordinal 11 del artículo 212 en concordancia con el ordinal 10 del artículo 60, ambos del Código Administrativo.

Como lo manifestó el Pleno de la Corte Suprema de Justicia, en fallo de 5 de mayo de 1993 dictado en la acción de Inconstitucionalidad promovida por Wellington Fura Low en contra del Resuelto 019-026-009 de 4 de septiembre de 1991 suscrito por el Ministro de Desarrollo Administrativo, "no es posible en tal virtud... desarrollar o reglamentar una ley por medio de un simple resuelto ministerial, que ignore la facultad constitucional sustantiva de la participación del Presidente de la República en la formación del acto".

El Jurista consultado, doctor César G. Guzmán, al

referirse a este tipo de actos administrativos como aquellas órdenes y disposiciones de "mera tramitación" que un Ministro expide y ejecuta "en nombre del Presidente de la República", sin que éste haya de firmarlas, en ejercicio de lo preceptuado en el segundo párrafo del artículo 145 de la Constitución Política de 1946 (correspondiente al mismo párrafo del artículo 181 de la actual), señala lo siguiente:

Todo lo transcrito indica que se trata de los llamados resueltos ministeriales y de otros actos similares.

... El resuelto es una especie jurídica que surgió de hecho en nuestra práctica administrativa hace más de medio siglo. A través de ella se han venido decidiendo, desde entonces, asuntos administrativos de carácter poco trascendental: concesión de vacaciones regulares a un empleado; designación del empleado que ha de sustituir temporalmente a otro que está en uso de vacaciones o licencia; traslados de empleados de un lugar a otro (maestros, por ejemplo); licencias por gravedad a las mujeres; licencias por enfermedad, etc.

Originalmente, tales disposiciones administrativas llevaban las firmas del Presidente y del Ministro del ramo. Pero, en la segunda década de este siglo, comenzaron a

ser firmadas (en la Secretaría de Instrucción Pública) por el Secretario (hoy Ministro) y por el Subsecretario (hoy Viceministro) del ramo.

Esta práctica racional se introdujo de hecho y extraconstitucionalmente, ya que, como advierte el doctor Solís..., la Constitución de 1904 no permitía a los Secretarios de estado dictar disposiciones "aun cuando fueran sobre materias de rutina" sin la firma del Presidente.

De ahí que, en nuestro concepto, el segundo párrafo del artículo 110 de la Constitución de 1941 (correspondiente al mismo párrafo del artículo 145 de la actual) vino a constitucionalizar la práctica de los resueltos ministeriales y de otras especies afines". (César, QUINTERO. El Órgano Ejecutivo. Folleto de Derecho Constitucional, vol. III, 1 del tomo II, Panamá, abril de 1970, pág. 24)

La norma impugnada forma parte de un instrumento reglamentario ilegal por haber sido expedido para reglamentar la Ley, no obstante, como solamente se ha solicitado la declaratoria de ilegalidad del artículo 79 del referido resuelto, debe estimarse fundado el cargo de violación, por omisión del ordinal II del artículo 629 del Código Administrativo, sólo en relación con dicho artículo.

El demandante señala, además, que la norma impugnada es contraria a lo preceptuado en el artículo 10, de la Ley 47 de 1946 que reconoce a todos los niños y jóvenes residentes en el país, el derecho y el deber de recibir del Estado una educación integral, sin distinción. Señala la parte actora que esta norma solo se refiere a los niños o jóvenes en el país y no hace distinción si son panameños o extranjeros ni si entre los que han cursado o no parte de sus estudios en el exterior.

El señor Procurador de la Administración se manifiesta de acuerdo con este cargo, ya que la norma supracitada no distingue la nacionalidad ni lugar de estudios que deben tener los niños, para gozar del derecho a una educación sin discriminación. Tal puede entenderse que exista una educación sin discriminación, si el acusado impugnado exige necesariamente, que para ocupar un puesto de trabajo en el primer nivel de enseñanza, tienen que aprobarse todos los grados en un plantel educativo nacional, lo que trae consigo una marginación de los estudiantes que por situaciones excepcionales no pudieron cursar todos sus estudios del primer nivel de enseñanza dentro de la República.

El demandante también considera que se ha violado el artículo 101 de la Ley 47 de 1946 que preceptúa que el Órgano Ejecutivo, con el fin de promover el progreso intelectual y artístico, concederá becas en la forma que establece la Ley 47 de 1946, y en este caso la norma impugnada ha impuesto condiciones que no han sido instituidas en dicha Ley 47.

Con relación a esta norma, el señor Procurador de la Administración considera que en la norma impugnada se establecieron condiciones que no habían sido instituidas en la Ley 47 de 21 de septiembre de 1946, desconociendo que dicha facultad le está reservada exclusivamente al Órgano Legislativo.

El demandante afirma que el artículo VII del Decreto Ley 100 viola el artículo 51 inciso a) del cual preceptúa que la Junta patronal en este artículo, y el artículo 2 de la Ley 100 de 4 de noviembre de 1946, a través del cual la Junta de Renta asigna la remuneración sobre las categorías de los empleados, que señala que los salarios de los empleados no podrán ser fijados por el Estado, sino por el Órgano Ejecutivo, para garantizar que el salario sea

protegido contra toda forma de discriminación o castigo por causa de la condición, las actividades, las opiniones expresadas o las creencias de sus padres, o sus tutores o de sus familiares, porque el acto impugnado discrimina, castiga o sanciona a los niños impidiéndoles ejercer o ser titular de un derecho que legítimamente se han ganado, por el simple hecho de haber estudiado uno o más grados fuera de Panamá.

Por estas mismas razones el demandante considera que se han violado el artículo 7 y 8 de la Declaración Universal de los Derechos Humanos, que establecen que todos son iguales ante la ley y tienen, sin distinción, derecho a igual protección contra toda discriminación que infrinja esta declaración y contra toda provocación a tal discriminación, y que toda persona tiene derecho a un recurso efectivo, ante los tribunales nacionales competentes, que la ampare contra actos que violen sus derechos fundamentales reconocidos por la Constitución o la ley.

El señor Procurador de la Administración al confrontar la norma demandada con los textos que el actor considera violados con los artículos 20, 41, 42 y 43 de nuestra Carta Magna que establecen el derecho del niño a recibir una educación democrática y fundamental en su primer nivel de satisfactoriamente y justicia en la escuela con el contenido del artículo 10, de la Ley 2 de 27 de octubre de 1978, por la cual se aprueba la Convención de la Organización de Naciones Unidas para la Ciencia y la Cultura (UNESCO) relativo a la lucha contra la discriminación en la esfera de la educación, que define la discriminación, señala que el presente demandante fiscal debe apropiarse de nuestra Constitución, luchar con la finalidad de proteger los derechos fundamentales de los ciudadanos democráticos, fundados en principios de igualdad, solidaridad

humana y justicia social.

Esta Sala debe manifestarse de acuerdo con el criterio expuesto por el señor Procurador de la Administración, en el sentido de que la disposición impugnada constituye una violación del ordenamiento jurídico vigente, que construye o limita los derechos fundamentales de la niñez a una educación democrática, fundada en los principios de igualdad, solidaridad humana y justicia social, como lo dispone el artículo 87 de nuestra Carta Magna.

Y es que el artículo 1º de la ley 47 de 1946 garantiza el derecho de todos los niños y jóvenes residentes en el país, de recibir del Estado el beneficio de una educación integral sin distinguir entre nacionales y extranjeros, ni entre los que han cursado o no parte de sus estudios en el exterior; y si esto es así, es lógicamente igual que debe darse a los niños y jóvenes residentes en el país debe extenderse a los alumnos que son distinguidos con respecto de tener o no tenido los estudios en el exterior, al nivel de enseñanza, y como tales, gozar también el derecho a distribución de becas en el extranjero, lo que puede expresarse en la siguiente interpretación:

del Decreto No. 1428 de 5 de diciembre de 1983 expedido por el Ministerio de Educación.

NOTIFIQUESE

MIRZA ANGELICA FRANCESCHI DE AGUILERA

ARTURO HOYOS

EDGARDO MOLINO MOLA

JANINA SMALL
Secretaria

CORTE SUPREMA DE JUSTICIA

Fallo del 30 de mayo de 1994

BENAMINA CONTENCIOSO ADMINISTRATIVA DE INUTILIDAD, interpuesta por el Ldo. Rafael Vargas Torrazo, en su propio nombre para que se declare nulo por ilegal la Resolución Nº 260 de 15 de junio de 1989, emitida por el Ministerio de Hacienda y Tesoro y el Contrato Nº 105-89 de 3 de julio de 1989, celebrado entre BERENSTEIN FAMILY CORP. y la DIRECCION DE AERONAUTICA CIVIL.-

MAGISTRADO PONENTE: ARTURO HOYOS

CORTE SUPREMA DE JUSTICIA, SALA TERCERA (CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO).- Panamá, treinta (30) de mayo de mil novecientos noventa y cuatro (1994).

V I S T O S:

El Ldo. Diego Ortiz de Zevallos, actuando en representación de BERENSTEIN FAMILY CORP., ha presentado recurso de revisión contra la contenciada tres (3) de mayo de mil novecientos noventa y cuatro (1994), que declara que son ilegales la Resolución Nº 260 de 15 de junio de 1989, expedida por el Ministerio de Hacienda y Tesoro, el Contrato Nº 105-89 de 3 de julio de 1989 celebrado entre BERENSTEIN FAMILY CORP. y la Dirección de Aeronautica Civil, la adenda al Contrato Nº 105-89 expedida el día de febrero de 1992.

El representante de la parte demandada, el Ldo. Rafael Vargas Torrazo, ha presentado recurso de apelación contra el fallo de la Sala Tercera de la Corte Suprema de Justicia, que declara que son ilegales la Resolución Nº 260 de 15 de junio de 1989, expedida por el Ministerio de Hacienda y Tesoro, el Contrato Nº 105-89 de 3 de julio de 1989 celebrado entre BERENSTEIN FAMILY CORP. y la Dirección de Aeronautica Civil, la adenda al Contrato Nº 105-89 expedida el día de febrero de 1992.

DEMANDADA, TAL Y COMO APARECE EN EL LIBELO DE LA DEMANDA, PRESENTADA POR EL LDO. MURGAS TORRAZA, Y QUE PROCEDA A DARLE TRASLADO DE LA MISMA A DICHA INSTITUCION, de manera que no adolezca el proceso de una causal de nulidad de lo actuado por no haber notificado en forma legal a una de las partes demandadas en el proceso."

La Sala Tercera, por su parte, debe desestimar el recurso de revisión interpuesto, toda vez que de conformidad con lo dispuesto en el artículo 100 del Código Judicial, las sentencias que dicta la Sala Tercera no admiten recurso alguno. Igualmente, el artículo 52 de la Ley 135 de 1943, señala que las sentencias ejecutoriadas de la Sala Tercera "no están sujetas a recursos distintos de los establecidos en esta ley", y esta ley no contempla el recurso de revisión. Por último, cabe añadir que el recurso de revisión en lo contencioso administrativo, fue declarado inconstitucional por el Pleno de la Corte Suprema de Justicia en las sentencias de 10 de diciembre de 1974 y de 10 de noviembre de 1980.

En consecuencia, la Sala Tercera (Contencioso Administrativo) de la Corte Suprema, administrando justicia en nombre de la República y por autoridad de la ley, RECHAZA DE PLANO el recurso de revisión interpuesto por el LDO. DIEGO ORTIZ DE ZEVALLOS en representación de REPERNSA (EL FAMILIAR LDO).

NOTIFÍQUESE Y COMÚNIQUESE

ARTURO HOYOS

EDGARDO MOLINO MOLA

MIRZA AL. FRANCESCHI DE AGUILERA

JANINA SMALL
Roberto

AVISOS Y EDICTOS

AVISOS COMERCIALES

AVISO

Para cumplir con el Artículo 777 del Código de Comercio se hace saber la venta real y efectiva del negocio denominado **Fondo Altagracia** ubicado después del puente elevado de San Miguelito al lado de la Escuela de San Antonio bajo licencia comercial N° 38784.

Propietaria anterior: Agripina Valdivieso Santamaría con cédula de identidad N° 9-99-1815 le vendió a la Sra. Carmela Oro Shum con cédula de identidad personal N° 8-232-217, por este hacemos constar la publicación que exige la ley.

L. 315-211-44

Primera publicación

AVISO

El suscrito, WONG SHING KI, varón, panameño, mayor de edad, portador de la cédula N° 16-583, propietario del establecimiento comercial denominado **CENTRO COMERCIAL ANTON**, amparado bajo la licencia comercial Tipo B, Registro 2 N° 16439, ubicada en Calle 5ta., Antón, Provincia de Coclé, fue dado en venta a la sociedad anónima denominada

INVERSIONES LAW KOON SANG, S. A. el 20 de junio de 1994.

La anterior se hace con el fin de cumplir con lo establecido en el artículo 777 del Código de Comercio.

WONG SHING KI
Cédula N° 16-583
L. 314-944-94
Primera publicación

AVISO

El suscrito, WONG SHING KI, varón, panameño, mayor de edad, portador de la cédula N° 16-583, propietario del establecimiento comercial denominado **CENTRO COMERCIAL DE ANTON**, amparado bajo la licencia comercial Tipo B, Registro 2 N° 16004, ubicada en Via Interamericana, Distrito de Antón, Antón, Provincia de Coclé, fue dado en venta a la sociedad anónima denominada **INVERSIONES LAW KOON SANG, S. A.** el 20 de junio de 1994.

La anterior se hace con el fin de cumplir con lo establecido en el artículo 777 del Código de Comercio.

WONG SHING KI
Cédula N° 16-583
L. 314-943-13
Primera publicación

Panamá, 17 de junio de 1994.

AVISO DE TRASPASO

En cumplimiento del Artículo 777 del Código de Comercio, se informa al público en general que la compañía **CORAL REEF ENTERPRISES, INC.**, microfirmada en la Ficha 263489, Rollo 36439 e imagen 0014, ha sido pasada a la sociedad **ULTRA SPORT GROUP, S. A.**, microfirmada a la Ficha 288467, Rollo 42579 e imagen 0014, de la Sección de Microefectos (Mercantil) del Registro Público, los locales comerciales denominados **"MAGNETO"**, que operaban con la licencia Comercial Tipo B, Registro 8 N° 47056 del 4 de marzo de 1993, con dirección en Via Ricardo J. Alfaro, Local de la antigua Feristería Tiffany, Super Centro El Dorado, Corregimiento Belmaria, Ciudad de Panamá y la licencia Comercial Tipo B, Registro 8 N° 50487 del 22 de marzo de 1994, con dirección en Via José Agustín Arango, Edificio Plaza Carolina, Módulo 3, Local N° 1, Corregimiento de Juan Díaz, Ciudad de Panamá, ambas expeditas por el Ministerio de Comercio e Industrias.

L. 314-944-02
Primera publicación

por el Ministerio de Comercio e Industrias L. 314-944-01
Primera publicación

AVISO

Por esta medio se notifica que el establecimiento comercial denominado **SUPER LAVAMATICO**, propiedad de LAYARAPIDO, S. A., ubicada en Avenida Ancón y Calle Juan B. Sosa, Local #2, Super Centro Ancón, amparado bajo la licencia comercial Registro 8 N° 26258, fue dado en venta a la señora NATAVIA VA AGUILAR de OREN, portadora de la cédula N° 8-91-869.

La anterior se hace con el fin de cumplir con lo establecido en el artículo 777 del Código de Comercio.

NATAVIA VA AGUILAR
Representante legal
LAYARAPIDO, S. A.
Cédula N° 15-298
L. 314-944-02
Primera publicación

A QUIEN CONCIERNE

Para dar cumplimiento al Artículo 777 del Código de Comercio, por este medio hacemos constar que, mediante escritura N° 2725 de 16 de diciembre

de 1993 de la Notaría No. 12 del Circuito de Panamá, en representación de Administración e Inversiones, S. A., hemos vendido el negocio de su propiedad, denominado **POLLOS ASADOS REX** al señor MIGUEL ANGEL ARDINES DE LEON.

Panamá, 4 de marzo de 1994
RESRES DOMESTY
VARGAS BONILLA
L. 314-209-61
Primera publicación

A QUIEN CONCIERNE

Para dar cumplimiento al Artículo 777 del Código de Comercio, por este medio hacemos constar que, mediante escritura N° 2500 de 3 de marzo de 1994 de la Notaría No. 10 del Circuito de Panamá, he vendido mi negocio denominado **FONDA RINCON ISLEÑO**, amparado con la licencia comercial Tipo B, localizada en Calle 17 Oeste, Edificio La Mariposa, Planta Baja, Corregimiento de Santa Ana, a la sociedad denominada **INVERSIONES ARDINES**.

Panamá, 4 de marzo de 1994
ANN ELIZABETH MARTINEZ
L. 314-209-61
Primera publicación

EDICTOS EMPLAZATORIOS

EDICTO

EMPLAZATORIO

La suscrita Asesora Legal del Ministerio de Comercio e Industrias, en su calidad de Funcionario instructor en el presente juicio de oposición a la solicitud de registro de la marca **DISEÑO DE UN COCODRILLO VESTIDO DE VAQUERO**, a solicitud de parte interesada y en uso de sus facultades legales, por medio del presente edicto

EMPLAZA

A: Representante legal de la Sociedad **COCAVECAJA CRISTINA MO**, cuyo poderdado se desconoce, para que dentro del término de diez (10) días, contados a partir de la última publicación del presente edicto, comparezca por sí o por medio de Abogado o Poderado, a hacer valer sus derechos en el presente juicio de oposición N° 2704, contra la

solicitud de registro N° 66834 en Clase 30, promovido por la sociedad **DERIVADOS DE MAIZ ALIMENTICIO, S. A.**, a través de sus apoderados legales a firma **BENEDETTI & BENEDETTI**.

Se le extienda emplazamiento que de no comparecer dentro del término correspondiente, se le notificará un desahucio de ausencia, con quien se continuará el juicio hasta el final.

Por lo tanto se hace el presente edicto en su calidad de Asesora Legal del Ministerio de Comercio e Industrias, hoy 6 de junio de 1994, y a los efectos de su publicación en la Gaceta Oficial de la República de Panamá.

LLODA VILLAS
SECRETARÍA A
Funcionario
L. 314-944-02

ESTHER M. LÓPEZ

Secretaria Asesora
Ministerio de Comercio e Industrias
Dirección de Asesoría Legal
Es copia auténtica de su original.
Panamá, 6 de junio de 1994
Director
L. 312-927-95
Primera publicación

EDICTO EMPLAZATORIO

La suscrita Asesora Legal del Ministerio de Comercio e Industrias, en su calidad de Funcionario instructor en el presente juicio de oposición a la solicitud de registro de la marca **"AERONAUTICA"**, a solicitud de parte interesada y en uso de sus facultades legales, por medio del presente edicto

EMPLAZA

A: Representante legal de la Sociedad **LAURITA**, cuyo

poderdado se desconoce, para que dentro del término de diez (10) días, contados a partir de la última publicación del presente edicto, comparezca por sí o por medio de Abogado o Poderado, a hacer valer sus derechos en el presente juicio de oposición a la solicitud de registro N° 68701, en correspondencia a la Marca **AERONAUTICA**, que se encuentra inscrita en el Registro de la Propiedad Industrial, a favor de la Sra. **LAURITA APPAREL, INC.**, a través de sus apoderados legales a firma **BENEDETTI & BENEDETTI**.

Se le extienda emplazamiento que de no comparecer dentro del término correspondiente, se le notificará un desahucio de ausencia, con quien se continuará el juicio hasta el final.

Por lo tanto se hace el presente edicto en su calidad de Asesora Legal del Ministerio de Comercio e Industrias, hoy 6 de junio de 1994, y a los efectos de su publicación en la Gaceta Oficial de la República de Panamá.

Ministerio de Comercio e Industrias, hoy 6 de junio de 1994, y a los efectos de su publicación en la Gaceta Oficial de la República de Panamá.

LLODA VILLAS
SECRETARÍA A
Funcionario
L. 314-944-02
Primera publicación

Ministerio de Comercio e Industrias
Dirección de Asesoría Legal
Es copia auténtica de su original.
Panamá, 6 de junio de 1994
Director
L. 313-927-95
Primera publicación

EDICTO EMPLAZATORIO
La suscrita Asesora Legal del Ministerio de Comercio e Industrias, en su calidad de Funcionario instructor en el presente juicio de oposición a la solicitud de registro de la marca **"AERONAUTICA"**, a solicitud de parte interesada y en uso de sus facultades legales, por medio del presente edicto

licitud de registro de la marca "LADY VOGUE", a solicitud de parte interesada y en uso de sus facultades legales, por medio del presente Edicto.

EPLAZA.
A Representante Legal de la Sociedad ARGELIA INTERNATIONAL S.A. cuyo poderado se desconoce, para que dentro del término de diez (10) días, contados a partir de la última publicación del presente Edicto, comparezca por sí o por medio de Apoderado a hacer valer sus derechos en el presente juicio de oposición No. 2703, contra la solicitud de registro No. 063155, correspondiente a la marca "LADY VOGUE", promovida por la señora **MARIA MINERVA CORTES DE CHAVEZ**, a través de sus apoderados especiales la firma forense **BENEDETTI & BENEDETTI**.

Se le advierte al Empleado de que de no comparecer dentro del término correspondiente, se le nombrará un defensor de oficio, con quien se continuará el juicio hasta el final.

Por lo tanto se fija el presente Edicto en lugar público y visible de la Dirección de Asesoría Legal del Ministerio de Comercio e Industrias, hoy 2 de junio de 1994, y copia del mismo se tienen a disposición de parte interesada para su publicación.

LUCIA GUZARZA
Funcionaria
Eduardo M. Lopez
Secretaria Ad-Hoc

Ministerio de Comercio e Industrias

Dirección de Asesoría Legal
Panamá, 3 de junio de 1994

Original
Dirección
L. 313.821.5
Primera publicación

EDICTO
EPLAZA TORO

La Junta de Asesoría Legal del Ministerio de Comercio e Industrias, en su calidad de Funcionario Insultor en el presente juicio de oposición de la marca "TANTASIA Y DISEÑO", a solicitud de parte interesada y en uso de sus facultades legales, por medio del presente Edicto.

EPLAZA
A los señores RAUL MOLINA MARTINEZ con-

ceda por RAUL MOLINA MUOY y MANUEL ROBERTO MOLINA MARTINEZ, cuyo poderado se desconoce, para que dentro del término de cuarenta (40) días, contados a partir de la última publicación del presente Edicto, comparezca por sí o por medio de Apoderado a hacer valer sus derechos en el presente juicio de oposición No. 3084, contra la solicitud de registro No. 063634 correspondiente a la marca "TANTASIA Y DISEÑO", promovida por la sociedad **THE COCA-COLA COMPANY**, a través de sus apoderados especiales la firma forense **BENEDETTI & BENEDETTI**.

Se le advierte al Empleado de que de no comparecer dentro del término correspondiente, se le nombrará un defensor de oficio, con quien se continuará el juicio hasta el final.

Por lo tanto se fija el presente Edicto en lugar público y visible de la Dirección de Asesoría Legal del Ministerio de Comercio e Industrias, hoy 7 de junio de 1994, y copia del mismo se tienen a disposición de parte interesada para su publicación.

LUCIA ELIZABETH M. DE RUIZ
Funcionaria
Eduardo M. Lopez
Secretaria Ad-Hoc

Ministerio de Comercio e Industrias

Dirección de Asesoría Legal
Panamá, 7 de junio de 1994

Original
Dirección
L. 313.821.11
Primera publicación

EDICTO
EPLAZA TORO

La Junta de Asesoría Legal del Ministerio de Comercio e Industrias, en su calidad de Funcionario Insultor en el presente juicio de oposición de la marca "IMPERIAL Y DISEÑO", a solicitud de parte interesada y en uso de sus facultades legales, por medio del presente Edicto.

EPLAZA
A Representante Legal de la Sociedad RORCA ICE & RAY COMPANY S.A. cuyo poderado se desconoce, para que dentro del término de cuarenta (40) días, contados a partir de la última publicación del presente Edicto, comparezca por sí o por medio de Apoderado

a hacer valer sus derechos en el presente juicio de oposición No. 2403, contra la solicitud de registro de la marca "DISEÑO DE TRES FLECHAS HACIENDO ANGULOS EN FORMA DE TRIANGULOLOGO", a solicitud de parte interesada y en uso de sus facultades legales, por medio del presente Edicto.

EPLAZA
A Representante Legal de la Sociedad DEMANDAS DE PRODUCCIÓN DE PANAMA S.A. cuyo poderado se desconoce, para que dentro del término de cuarenta (40) días, contados a partir de la última publicación del presente Edicto, comparezca por sí o por medio de Apoderado

a hacer valer sus derechos en el presente juicio de oposición No. 2403, contra la solicitud de registro de la marca "DISEÑO DE TRES FLECHAS HACIENDO ANGULOS EN FORMA DE TRIANGULOLOGO", a solicitud de parte interesada y en uso de sus facultades legales, por medio del presente Edicto.

a hacer valer sus derechos en el presente juicio de oposición No. 2403, contra la solicitud de registro de la marca "DISEÑO DE TRES FLECHAS HACIENDO ANGULOS EN FORMA DE TRIANGULOLOGO", a solicitud de parte interesada y en uso de sus facultades legales, por medio del presente Edicto.

Se le advierte al Empleado de que de no comparecer dentro del término correspondiente, se le nombrará un defensor de oficio, con quien se continuará el juicio hasta el final.

Por lo tanto se fija el presente Edicto en lugar público y visible de la Dirección de Asesoría Legal del Ministerio de Comercio e Industrias, hoy 10 de junio de 1994, y copia del mismo se tienen a disposición de parte interesada para su publicación.

LUCIA ROSAURA GONZALEZ MARCOS
Funcionaria
Eduardo M. Lopez
Secretaria Ad-Hoc

Ministerio de Comercio e Industrias

Dirección de Asesoría Legal
Panamá, 10 de junio de 1994

Original
Dirección
L. 313.821.3
Primera publicación

EDICTO
EPLAZA TORO

La Junta de Asesoría Legal del Ministerio de Comercio e Industrias, en su calidad de Funcionario Insultor en el presente juicio de oposición de la marca "DISEÑO DE TRES FLECHAS HACIENDO ANGULOS EN FORMA DE TRIANGULOLOGO", a solicitud de parte interesada y en uso de sus facultades legales, por medio del presente Edicto.

EPLAZA
A Representante Legal de la Sociedad DEMANDAS DE PRODUCCIÓN DE PANAMA S.A. cuyo poderado se desconoce, para que dentro del término de cuarenta (40) días, contados a partir de la última publicación del presente Edicto, comparezca por sí o por medio de Apoderado

a hacer valer sus derechos en el presente juicio de oposición No. 2403, contra la solicitud de registro de la marca "DISEÑO DE TRES FLECHAS HACIENDO ANGULOS EN FORMA DE TRIANGULOLOGO", a solicitud de parte interesada y en uso de sus facultades legales, por medio del presente Edicto.

EPLAZA
A Representante Legal de la Sociedad DEMANDAS DE PRODUCCIÓN DE PANAMA S.A. cuyo poderado se desconoce, para que dentro del término de cuarenta (40) días, contados a partir de la última publicación del presente Edicto, comparezca por sí o por medio de Apoderado

a hacer valer sus derechos en el presente juicio de oposición No. 2403, contra la solicitud de registro de la marca "DISEÑO DE TRES FLECHAS HACIENDO ANGULOS EN FORMA DE TRIANGULOLOGO", a solicitud de parte interesada y en uso de sus facultades legales, por medio del presente Edicto.

EPLAZA
A Representante Legal de la Sociedad DEMANDAS DE PRODUCCIÓN DE PANAMA S.A. cuyo poderado se desconoce, para que dentro del término de cuarenta (40) días, contados a partir de la última publicación del presente Edicto, comparezca por sí o por medio de Apoderado

a hacer valer sus derechos en el presente juicio de oposición No. 2403, contra la solicitud de registro de la marca "DISEÑO DE TRES FLECHAS HACIENDO ANGULOS EN FORMA DE TRIANGULOLOGO", a solicitud de parte interesada y en uso de sus facultades legales, por medio del presente Edicto.

a hacer valer sus derechos en el presente juicio de oposición No. 2403, contra la solicitud de registro de la marca "DISEÑO DE TRES FLECHAS HACIENDO ANGULOS EN FORMA DE TRIANGULOLOGO", a solicitud de parte interesada y en uso de sus facultades legales, por medio del presente Edicto.

Se le advierte al Empleado de que de no comparecer dentro del término correspondiente, se le nombrará un Defensor de Oficio, con quien se continuará el juicio hasta el final.

Por lo tanto, se fija el presente Edicto de notificación en lugar público y visible de la Dirección de Asesoría Legal del Ministerio de Comercio e Industrias, hoy 10 de junio de 1994.

Original Firmado
Lucia ROSAURA GONZALEZ MARCOS

Secretaria Ad-Hoc

Ministerio de Comercio e Industrias

Dirección de Asesoría Legal
Panamá, 10 de junio de 1994

Original
Dirección
L. 313.821.3
Primera publicación

EDICTO
EPLAZA TORO

La Junta de Asesoría Legal del Ministerio de Comercio e Industrias, en su calidad de Funcionario Insultor en el presente juicio de oposición de la marca "DISEÑO DE TRES FLECHAS HACIENDO ANGULOS EN FORMA DE TRIANGULOLOGO", a solicitud de parte interesada y en uso de sus facultades legales, por medio del presente Edicto.

EPLAZA
A Representante Legal de la Sociedad DEMANDAS DE PRODUCCIÓN DE PANAMA S.A. cuyo poderado se desconoce, para que dentro del término de cuarenta (40) días, contados a partir de la última publicación del presente Edicto, comparezca por sí o por medio de Apoderado

a hacer valer sus derechos en el presente juicio de oposición No. 2403, contra la solicitud de registro de la marca "DISEÑO DE TRES FLECHAS HACIENDO ANGULOS EN FORMA DE TRIANGULOLOGO", a solicitud de parte interesada y en uso de sus facultades legales, por medio del presente Edicto.

EPLAZA
A Representante Legal de la Sociedad DEMANDAS DE PRODUCCIÓN DE PANAMA S.A. cuyo poderado se desconoce, para que dentro del término de cuarenta (40) días, contados a partir de la última publicación del presente Edicto, comparezca por sí o por medio de Apoderado

a hacer valer sus derechos en el presente juicio de oposición No. 2403, contra la solicitud de registro de la marca "DISEÑO DE TRES FLECHAS HACIENDO ANGULOS EN FORMA DE TRIANGULOLOGO", a solicitud de parte interesada y en uso de sus facultades legales, por medio del presente Edicto.

EPLAZA
A Representante Legal de la Sociedad DEMANDAS DE PRODUCCIÓN DE PANAMA S.A. cuyo poderado se desconoce, para que dentro del término de cuarenta (40) días, contados a partir de la última publicación del presente Edicto, comparezca por sí o por medio de Apoderado

a hacer valer sus derechos en el presente juicio de oposición No. 2403, contra la solicitud de registro de la marca "DISEÑO DE TRES FLECHAS HACIENDO ANGULOS EN FORMA DE TRIANGULOLOGO", a solicitud de parte interesada y en uso de sus facultades legales, por medio del presente Edicto.

a hacer valer sus derechos en el presente juicio de oposición No. 2403, contra la solicitud de registro de la marca "DISEÑO DE TRES FLECHAS HACIENDO ANGULOS EN FORMA DE TRIANGULOLOGO", a solicitud de parte interesada y en uso de sus facultades legales, por medio del presente Edicto.

Se le advierte al Empleado de que de no comparecer dentro del término correspondiente, se le nombrará un Defensor de Oficio, con quien se continuará el juicio hasta el final.

Por lo tanto, se fija el presente Edicto en lugar público y visible de la Dirección de Asesoría Legal del Ministerio de Comercio e Industrias, hoy 2 de junio de 1994.

LUCIA ELIZABETH M. DE RUIZ
Funcionaria Insultor

Eduardo M. Lopez
Secretaria Ad-Hoc

Ministerio de Comercio e Industrias

Dirección de Asesoría Legal
Panamá, 2 de junio de 1994

Original
Dirección
L. 313.821.5
Primera publicación

EDICTO
EPLAZA TORO

La Junta de Asesoría Legal del Ministerio de Comercio e Industrias, en su calidad de Funcionario Insultor en el presente juicio de oposición de la marca "DISEÑO DE TRES FLECHAS HACIENDO ANGULOS EN FORMA DE TRIANGULOLOGO", a solicitud de parte interesada y en uso de sus facultades legales, por medio del presente Edicto.

EPLAZA
A Representante Legal de la Sociedad DEMANDAS DE PRODUCCIÓN DE PANAMA S.A. cuyo poderado se desconoce, para que dentro del término de cuarenta (40) días, contados a partir de la última publicación del presente Edicto, comparezca por sí o por medio de Apoderado

a hacer valer sus derechos en el presente juicio de oposición No. 2403, contra la solicitud de registro de la marca "DISEÑO DE TRES FLECHAS HACIENDO ANGULOS EN FORMA DE TRIANGULOLOGO", a solicitud de parte interesada y en uso de sus facultades legales, por medio del presente Edicto.

EPLAZA
A Representante Legal de la Sociedad DEMANDAS DE PRODUCCIÓN DE PANAMA S.A. cuyo poderado se desconoce, para que dentro del término de cuarenta (40) días, contados a partir de la última publicación del presente Edicto, comparezca por sí o por medio de Apoderado

a hacer valer sus derechos en el presente juicio de oposición No. 2403, contra la solicitud de registro de la marca "DISEÑO DE TRES FLECHAS HACIENDO ANGULOS EN FORMA DE TRIANGULOLOGO", a solicitud de parte interesada y en uso de sus facultades legales, por medio del presente Edicto.

EPLAZA
A Representante Legal de la Sociedad DEMANDAS DE PRODUCCIÓN DE PANAMA S.A. cuyo poderado se desconoce, para que dentro del término de cuarenta (40) días, contados a partir de la última publicación del presente Edicto, comparezca por sí o por medio de Apoderado

por sí o por medio de Apoderado a hacer valer sus derechos en el presente juicio de posesión No 2969, contra la solicitud de registro de la marca ASES, otorgada con el No 063644 en clase 3 promovida por la sociedad **COMPANIA PANAMA DE ACEITES, S.A.** a través de sus Apoderados especiales, la firma forense **SABREGA, LOPEZ Y BARRALLO**.

Se le advierte al emplazado que de no comparecer dentro del término correspondiente se le nombrará un Defensor de Ausente con quien se continuará el juicio hasta el final.

Por lo tanto, se fija el presente edicto en lugar público y visible de la Dirección de Asesoría Legal del Ministerio del Comercio e Industrias No 240 de mayo de 1994 y copia del mismo se tiene a disposición de parte interesada para su consulta en:

LCDA. ELIZABETH M. DE RUIZ
Funcionaria instructor

ESTHER M. MODERNO
Secretaria Asesora
Ministerio del Comercio e Industrias
Dirección de Asesoría Legal
Edificio Administrativo, 3º piso
Panamá, 28 de mayo de 1994.

Director
LCDA. ELIZABETH M.
Primera publicación

EDICTO
EMPLAZATORIO

La suscrita Asesora Legal del Ministerio del Comercio e Industrias en su calidad de Funcionario Instructor en el presente juicio de posesión No 2932 a la solicitud de registro de la marca **"AMERICAN PLAYERS"** a solicitud de parte interesada y en uso de sus facultades legales, por medio del presente edicto.

EMPLAZA
A: Representante Legal de la Sociedad **STANLEY MODERNO, S.A.** cuyo paradero se desconoce para que dentro del término de diez (10) días comparezca ante la suscrita para:

oír, del presente edicto comparezca por sí o por medio de Apoderado a hacer valer sus derechos en el presente juicio de posesión No 2969, contra la solicitud de registro de la marca **"EUROSPORT"**, correspondiente a la marca **AMERICAN PLAYERS** promovida por la sociedad **WESTCHESTER SALE CORP.** a través de su apoderado especial **JUAN JOSE REFRAN**.

Se le advierte al emplazado que de no comparecer dentro del término correspondiente se le nombrará un Defensor de Ausente con quien se continuará el juicio hasta el final.

Por lo tanto, se fija el presente edicto en lugar público y visible de la Dirección de Asesoría Legal del Ministerio del Comercio e Industrias No 240 de mayo de 1994 y copia del mismo se tiene a disposición de parte interesada para su consulta en:

LCDA. ELIZABETH M. DE RUIZ
Funcionaria instructor

ESTHER M. MODERNO
Secretaria Asesora
Ministerio del Comercio e Industrias
Dirección de Asesoría Legal
Edificio Administrativo, 3º piso
Panamá, 28 de mayo de 1994.

Director
LCDA. ELIZABETH M.
Primera publicación

EDICTO
EMPLAZATORIO

La suscrita Asesora Legal del Ministerio del Comercio e Industrias en su calidad de Funcionario Instructor en el presente juicio de posesión No 2932 a la solicitud de registro de la marca **"EUROSPORT"** a solicitud de parte interesada y en uso de sus facultades legales, por medio del presente edicto.

EMPLAZA
A: Representante Legal de la Sociedad **WESTCHESTER SALE CORP.** cuyo paradero se desconoce para que dentro del término de diez (10) días comparezca ante la suscrita para:

oír, del presente edicto comparezca por sí o por medio de Apoderado a hacer valer sus derechos en el presente juicio de posesión No 2969, contra la solicitud de registro de la marca **"EUROSPORT"**, correspondiente a la marca **AMERICAN PLAYERS** promovida por la sociedad **WESTCHESTER SALE CORP.** a través de su apoderado especial **JUAN JOSE REFRAN**.

Se le advierte al emplazado que de no comparecer dentro del término correspondiente se le nombrará un Defensor de Ausente con quien se continuará el juicio hasta el final.

Por lo tanto, se fija el presente edicto en lugar público y visible de la Dirección de Asesoría Legal del Ministerio del Comercio e Industrias No 240 de mayo de 1994 y copia del mismo se tiene a disposición de parte interesada para su consulta en:

LCDA. ELIZABETH M. DE RUIZ
Funcionaria instructor

ESTHER M. MODERNO
Secretaria Asesora
Ministerio del Comercio e Industrias
Dirección de Asesoría Legal
Edificio Administrativo, 3º piso
Panamá, 28 de mayo de 1994.

Director
LCDA. ELIZABETH M.
Primera publicación

EDICTO
EMPLAZATORIO

La suscrita Asesora Legal del Ministerio del Comercio e Industrias en su calidad de Funcionario Instructor en el presente juicio de posesión No 2932 a la solicitud de registro de la marca **"BELTRAMI"** a solicitud de parte interesada y en uso de sus facultades legales, por medio del presente edicto.

EMPLAZA
A: Representante Legal de la Sociedad **STANLEY MODERNO, S.A.** cuyo paradero se desconoce para que dentro del término de diez (10) días comparezca ante la suscrita para:

oír, del presente edicto comparezca por sí o por medio de Apoderado a hacer valer sus derechos en el presente juicio de posesión No 2970, contra la solicitud de registro de la marca **"EUROSPORT"**, correspondiente a la marca **AMERICAN PLAYERS** promovida por la sociedad **WESTCHESTER SALE CORP.** a través de su apoderado especial **JUAN JOSE REFRAN**.

Se le advierte al emplazado que de no comparecer dentro del término correspondiente se le nombrará un Defensor de Ausente con quien se continuará el juicio hasta el final.

Por lo tanto, se fija el presente edicto en lugar público y visible de la Dirección de Asesoría Legal del Ministerio del Comercio e Industrias No 240 de mayo de 1994 y copia del mismo se tiene a disposición de parte interesada para su consulta en:

LCDA. ELIZABETH M. DE RUIZ
Funcionaria instructor

ESTHER M. MODERNO
Secretaria Asesora
Ministerio del Comercio e Industrias
Dirección de Asesoría Legal
Edificio Administrativo, 3º piso
Panamá, 28 de mayo de 1994.

Director
LCDA. ELIZABETH M.
Primera publicación

EDICTO
EMPLAZATORIO

La suscrita Asesora Legal del Ministerio del Comercio e Industrias en su calidad de Funcionario Instructor en el presente juicio de posesión No 2932 a la solicitud de registro de la marca **"GAME MAN"** a solicitud de parte interesada y en uso de sus facultades legales, por medio del presente edicto.

EMPLAZA
A: Representante Legal de la Sociedad **STANLEY MODERNO, S.A.** cuyo paradero se desconoce para que dentro del término de diez (10) días comparezca ante la suscrita para:

oír, del presente edicto comparezca por sí o por medio de Apoderado a hacer valer sus derechos en el presente juicio de posesión No 2932, contra la solicitud de registro de la marca **"GAME MAN"**, promovida por la sociedad **AMERICAN PLAYERS** a través de sus apoderados especiales la firma forense **GAJIGAS Y CONSORTIOS**.

Se le advierte al emplazado que de no comparecer dentro del término correspondiente se le nombrará un Defensor de Ausente con quien se continuará el juicio hasta el final.

Por lo tanto, se fija el presente edicto en lugar público y visible de la Dirección de Asesoría Legal del Ministerio del Comercio e Industrias No 240 de mayo de 1994.

LCDA. ELIZABETH M. DE RUIZ
Funcionaria instructor

ESTHER M. MODERNO
Secretaria Asesora
Ministerio del Comercio e Industrias
Dirección de Asesoría Legal
Edificio Administrativo, 3º piso
Panamá, 28 de mayo de 1994.

Director
LCDA. ELIZABETH M.
Primera publicación

EDICTO
EMPLAZATORIO

La suscrita Asesora Legal del Ministerio del Comercio e Industrias en su calidad de Funcionario Instructor en el presente juicio de posesión No 2932 a la solicitud de registro de la marca de fábrica **"TICKME"** a solicitud de parte interesada y en uso de sus facultades legales, por medio del presente edicto.

EMPLAZA
A: Representante Legal de la Sociedad **STANLEY MODERNO, S.A.** cuyo paradero se desconoce para que dentro del término de diez (10) días comparezca ante la suscrita para:

chos en la presente demanda de coacción a la solicitud de registro No. 062033, correspondiente a la marca de fábrica ROCK M., propuesta por la sociedad **COFRE INC.**, a través de sus apoderados especiales, la firma forense CAJIGAS Y CONSORCIOS.

Se le advierte al empujador, que de no comparecer dentro del término correspondiente se le nominará un Defensor de Ausente con quien se continuará el juicio hasta el final.

Por lo tanto, se fija el presente edicto en lugar público y visible de la Dirección de Asesoría Legal del Ministerio de Comercio e Industrias hoy 31 de mayo de 1994 y copia del mismo se tienen a disposición de la parte interesada para su publicación.

LCDA. ELIZABETH M. DE PUJY,
Fundadora Instructor
NORA C. DE CASTILLO
Secretaria Adjunta
Ministerio de Comercio e Industrias

Industrias
Dirección de Asesoría Legal
Es copia auténtica de su original
Panamá, 31 de mayo de 1994
Director
L315 188 58
Primera publicación

EDICTOS AGRARIOS

MINISTERIO DE DESARROLLO AGROPECUARIO
Dirección Ejecutiva No. 2
Veraguas
Departamento de Reforma Agraria

EDICTO No. 230-93

El suscrito Funcionario Subdirector de la Reforma Agraria en la Provincia de Veraguas, publica el

HACE SABER

Que **VICTORIO VERGARA MURILLO**, vecino de LAS TABLAS, Distrito de LAS TABLAS, portador de la cédula No. 7-93-2742 ha solicitado a la Reforma Agraria, mediante solicitud 9-9718, la adjudicación a título oneroso de una parcela de tierra estatal adjudicable, con una superficie de 161 Has + 36-23-00 M2 ubicada en el CENSO EL CROCELLO, Corregimiento de MARAÑON, Distrito de SAN CARLOS, de esta Provincia, cuyos antecedentes son:

NORTE: Victorio Vergara
SUR: Victorio Vergara
ESTE: Páquina
OESTE: Victorio Vergara

Para los efectos legales se fija el presente edicto en lugar visible de este Despacho, en la Alcaldía del Distrito de SAN CARLOS, en la Corregiduría de MARAÑON, y copia del mismo se entregará a la interesada para que los haga publicar en los órganos de publicación correspondiente, tal como lo ordena el Art. 108 del Código Agrario. Este edicto tendrá una vigencia de quince (15) días a partir de su última publicación.

TEO. JOSÉ E. CHAVEZ
Funcionario Subdirector
SPA, EL DHA DONOSO
Secretaria Adjunta
L. 315-188-58
Unidad publicación

REPÚBLICA DE PANAMÁ
MINISTERIO DE DESARROLLO AGROPECUARIO
DEPARTAMENTO DE REFORMA AGRARIA
REGION I, CHIRIQUI

EDICTO No. 201-93

El suscrito Funcionario Subdirector del Departamento de Reforma Agraria del MINA en Chiriquí, publica el

HACE SABER

Que el señor **JOSE ANTONIO VIZCARRA CASALERO**, vecino del Corregimiento de UMONA, Distrito del BAJO, portador de la Cédula # 4-86-731 ha solicitado a la Reforma Agraria, mediante Solicitud No. 4-2284 y la adjudicación a título oneroso, de dos (2) hectáreas de terreno adjudicables, de una superficie de 17 Has + 11-34 M2, Censo A ubicado en el CENSO EL CROCELLO, Distrito de SAN CARLOS, cuyos antecedentes son:

NORTE: Páquina de Páquina
SUR: Servandora
ESTE: Páquina de Páquina
OESTE: Servandora

Para los efectos legales se fija el presente edicto en lugar visible de este Despacho, en la Alcaldía del Distrito de SAN CARLOS, en la Corregiduría de MARAÑON, y copia del mismo se entregará a la interesada para que los haga publicar en los órganos de publicación correspondiente, tal como lo ordena el Art. 108 del Código Agrario. Este edicto tendrá una vigencia de quince (15) días a partir de su última publicación.

Para los efectos legales se fija el presente edicto en lugar visible de este Despacho, en la Alcaldía del Distrito de SAN CARLOS, en la Corregiduría de MARAÑON, y copia del mismo se entregará a la interesada para que los haga publicar en los órganos de publicación correspondiente, tal como lo ordena el Art. 108 del Código Agrario. Este edicto tendrá una vigencia de quince (15) días a partir de su última publicación.

Ing. GALE ANTONIO
APOSEMENA
Funcionario Subdirector

CECILIA DE CACERES
Secretaria Adjunta

L. 266-283-43
Unidad publicación

REPÚBLICA DE PANAMÁ
MINISTERIO DE DESARROLLO AGROPECUARIO
DEPARTAMENTO DE REFORMA AGRARIA
REGION I, CHIRIQUI

EDICTO No. 190-93

El suscrito Funcionario Subdirector de la Reforma Agraria del Ministerio de Desarrollo Agrario, en Chiriquí, publica el

HACE SABER

Que el señor **MAURICIO VIZCARRA VIZCARRA**, vecino del Corregimiento de UMONA, Distrito del BAJO, portador de la Cédula de Adquisición de 17 Has + 11-34 M2, Censo A ubicado en el CENSO EL CROCELLO, Distrito de SAN CARLOS, cuyos antecedentes son:

NORTE: Páquina de Páquina
SUR: Servandora
ESTE: Páquina de Páquina
OESTE: Servandora

adjudicable con una superficie de 161 Has + 36-23-00 M2, ubicada en el CENSO EL CROCELLO, Corregimiento de MARAÑON, Distrito del BAJO, cuyos antecedentes son:

NORTE: Corregimiento de MARAÑON
SUR: Corregimiento de MARAÑON
ESTE: ARACADO SANTA MARÍA CAMINO
OESTE: Corregimiento de MARAÑON

Para los efectos legales se fija el presente edicto en lugar visible de este Despacho, en la Alcaldía del Distrito de SAN CARLOS, en la Corregiduría de MARAÑON, y copia del mismo se entregará a la interesada para que los haga publicar en los órganos de publicación correspondiente, tal como lo ordena el Art. 108 del Código Agrario. Este edicto tendrá una vigencia de quince (15) días a partir de su última publicación.

Ing. GALE ANTONIO
APOSEMENA
Funcionario Subdirector

Ing. GALE ANTONIO
APOSEMENA
Funcionario Subdirector

Ing. GALE ANTONIO
APOSEMENA
Funcionario Subdirector

Ing. GALE ANTONIO
APOSEMENA
Funcionario Subdirector

Ing. GALE ANTONIO
APOSEMENA
Funcionario Subdirector

Ing. GALE ANTONIO
APOSEMENA
Funcionario Subdirector

Ing. GALE ANTONIO
APOSEMENA
Funcionario Subdirector

Ing. GALE ANTONIO
APOSEMENA
Funcionario Subdirector

Ing. GALE ANTONIO
APOSEMENA
Funcionario Subdirector

Ing. GALE ANTONIO
APOSEMENA
Funcionario Subdirector

Que el señor (a) **FRODO ESTHER MORHAW**, DE ARTOLOZAGA vecino del Corregimiento de CASERERA, Distrito de DAVID, portador de la Cédula # 8-23-818 ha solicitado a la Reforma Agraria, mediante Solicitud No. 4-3153 la adjudicación a título oneroso, de una parcela estatal adjudicable, con una superficie de 9 Has con 5370.81 M2 ubicada en YOLCAN, Distrito de BUGABA, de esta Provincia, cuyos antecedentes son:

NORTE: Medea Busnes Corporation, Servandora de Medea Busnes Corporation, Nelson E. Anzures

SUR: Bienes Raíces Bugaba S.A., Carmen O. de González

ESTE: Carmen O. de González

OESTE: Bienes Raíces Bugaba S.A.

Para los efectos legales se fija el presente edicto en lugar visible de este Despacho, en la Alcaldía del Distrito de Bugaba, o en la Corregiduría de Volcán y copia del mismo se entregará a la interesada para que los haga publicar en los órganos de publicación correspondiente, tal como lo ordena el Art. 108 del Código Agrario. Este edicto tendrá una vigencia de quince (15) días a partir de su última publicación.

Ing. GALE ANTONIO
APOSEMENA
Funcionario Subdirector

Ing. GALE ANTONIO
APOSEMENA
Funcionario Subdirector

Ing. GALE ANTONIO
APOSEMENA
Funcionario Subdirector

Ing. GALE ANTONIO
APOSEMENA
Funcionario Subdirector

Ing. GALE ANTONIO
APOSEMENA
Funcionario Subdirector

Ing. GALE ANTONIO
APOSEMENA
Funcionario Subdirector