

## INSTRUMENTOS Y CARACTERÍSTICAS DE LA EVIDENCIA TESTIMONIAL EN EL CARGO DE AUDITORÍA\*

### RESUMEN

Esta investigación fue desarrollada con el fin de presentar los instrumentos y características de la evidencia testimonial en el encargo de auditoría, la forma adecuada de recoger y presentar la evidencia testimonial, el cual tiene dos maneras de presentar en forma escrita o digital, para que al momento de la sustentación por parte del auditor o el grupo de auditores sea válida, por ello, la evidencia cuenta con unas características esenciales que refleja la importancia, la esencia de la prueba y el nivel de afectación. Del mismo modo se da a conocer el debido procedimiento penal a la obtención de la evidencia, entre el interrogatorio y el contra interrogatorio. Además, se detectó en la matriz de riesgos 1, los posibles problemas al momento de la obtención de la evidencia testimonial, su nivel de riesgo en el encargo de la auditoría y una sugerencia para que el auditor encargado no cometa uno de los errores mencionados. El auditor encargado presentará con anexos y

## TOOLS AND CHARACTERISTICS OF TESTIMONY EVIDENCE IN AUDIT ENGAGEMENTS

### ABSTRACT

This research has been developed in order to present the instruments and features in testimonial evidence on audit assignment, a proper way to gather and present testimonial evidence, being there two ways to present them, either written or digital formats, so that, at the moment of providing legal support from the auditor or the group of auditors, validity can be guaranteed. Thus, the evidence relies on some essential features that highlight the importance and essence of legal evidence and assignment. Likewise, it is brought the due penal process and evidence gathering, during the examination and the cross-examination. Furthermore, it has been detected in the risk matrix 1, the possible issues at the moment of gathering the testimonial evidence, its level of risk, being in charge of the audit and a recommendation for the auditor in charge does not commit one of the already mentioned mistakes. The auditor in charge will present, with

\* Artículo derivado de proyecto de investigación asociado al Grupo PLANAUDI, adscrito al Centro de Investigaciones del programa de Contaduría Pública – Línea de Investigación Control y Aseguramiento de la Universidad Cooperativa de Colombia, sede Ibagué, financiado el mismo por CONADI

### MARIO HEIMER FLOREZ GUZMÁN

Doctorado en Ciencias de la Educación. Director del Grupo Mundo Organizacional. Mail: mariohfg@hotmail.com

### LAURA GALLEGO COSSIO

Estudiante doctorado en Administración Universidad Simón Bolívar. Magister en Finanzas Corporativas de la Universidad Viña del Mar –Chile-. Profesora Investigadora Facultad de Contaduría Pública Universidad Cooperativa de Colombia, Sede Ibagué - Espinal, Colombia, líder Grupo de Investigación PLANAUDI. Email: laura.gallego@campusucc.edu.co

### MARYI ALEJANDRA RAMÍREZ SANTIAGO

Estudiante de décimo semestre pregrado, Programa Contaduría Pública Universidad Cooperativa de Colombia-sede Ibagué Email maryi.ramirezs@campusucc.edu.co

### ANA SIRLEIDY SÁNCHEZ GÓMEZ

Estudiante de décimo semestre pregrado, Programa Contaduría Pública Universidad Cooperativa de Colombia-sede Ibagué. Email ana.sanchezgo@campusucc.edu.co

*Recibido:* 04 de febrero de 2017. *Aceptado:* 15 de marzo de 2017.

DOI: <http://dx.doi.org/10.21017/Pen.Repub.2017.n6.a18>

soportes, los procesos y procedimientos utilizados para el desarrollo de la auditoría con la finalidad de emitir un informe por escrito, con su opinión y salvedades de lo examinado.

**Palabras clave:** Evidencia testimonial, incorrección material, interrogatorio y contra interrogatorio.

annexes and support, the processes and procedures used to develop the audit, in order to transmit a written report with its opinions and exceptions of what has been already examined.

**Keywords:** Testimonial evidence, incorrect material, interrogation and cross-examination

# Instrumentos y características de la evidencia testimonial en el cargo de auditoría<sup>1</sup>

## Introducción

La evidencia posee unos estudios que deben ser evaluados, es por esto que se va realizar una actividad con respecto a la tesis reduccionista sobre la prueba testimonial y tesis anti reduccionista sobre la prueba testimonial, para esto, se tendrán en cuenta los fundamentos, métodos de los comportamientos y el conocimiento humano (Estupiñan, 2011).

La evidencia testimonial se caracteriza por ser realizada por un individuo o un grupo de individuos con el fin de indagar, comprobar y justificar un hecho relevante en una entidad, en la obtención de información veraz, en la declaración testimonial de forma oral o escrita, si el testimonio es erróneo recae la responsabilidad al declarante por falso testimonio y responderá a las disposiciones judiciales por el hecho de mentir (Ley 1564, 2012, Art 207)

Por otro lado una de las particularidades del testimonio en el ámbito probatorio, ocurre de un contexto reglamentado que se tiene en cuenta ciertas características, elementos descriptivos y normativos que parte del análisis en valoración con el fin de tener credibilidad, relevancia mediante su poder explicativo y de su fuerza probatoria, así mismo se tendrán en cuenta los requisitos y normativas que rigen la evidencia testimonial según sus características e instrumentos utilizados (Paez, 2014).

Los instrumentos testimoniales en el cargo de la auditoria, son una herramienta que se utiliza para obtener la evidencia con el fin de que sea una prueba legal, los diferentes tipos de instrumentos son: grabaciones, videos y declaración en carta física. Así mismo se tendrá en cuenta cada uno de los procesos y procedimientos a desarrollar por parte del auditor, con el fin de dar cumplimiento al objetivo principal, que es brindar una información u opinión confiable con respecto a los resultados de cada una de las evidencias encontradas.

López (2005) menciona en una auditoria se pueden encontrar varios tipos de pruebas o evidencias como la física, la documental, la analítica y la testimonial, que son fundamentales para llegar a la verdad de los sucesos.

Considerado lo anterior, el artículo explica los instrumentos y características de la evidencia testimonial son parte importante en una investigación debido a que ayuda a esclarecer una investigación.

## Instrumentos de la Evidencia

En la auditoria es importante obtener evidencia suficiente y adecuada que permita identificar y concluir los hechos, estas conclusiones razonables son base fundamental para el criterio analítico y crítico del auditor en emitir su informe; es por ello, que la evidencia en una auditoria incluye la información contenida en los registros contables de los que se obtienen los estados financieros y otras clases de información necesaria (Instituto de Auditores Forenses, 2013).

La evidencia es necesaria dependiendo de la valoración del auditor, el riesgo de incorrección material, así como la calidad de la misma, el auditor diseña y aplica procedimientos de auditoría que sean adecuados para analizar las circunstancias de mayor relevancia y precisión de la información e implementar los papeles de trabajo y herramientas para llegar a la evidencia autentica, así que, el auditor evaluará, examinará y definirá la evidencia suficiente, precisa y fiable. (Norma internacional de auditoria NIA-500, 2013).

Por otro lado, la evidencia es de naturaleza acumulativa y se obtiene principalmente de la aplicación de los procedimientos, no obstante, se puede incluir información obtenida de otras fuentes, tales como auditorias anteriores, fuentes internas, o externas a la entidad, los registros contables son la fuente principal de la evidencia de auditoria. (Norma Internacional de Auditoria NIA-500).

Acuña (2010), manifiesta que la evidencia se clasifica en cuatro aspectos como: física, documental, analítica y testimonial: a) La evidencia física se obtiene mediante una inspección u observación directa de actividades, bienes y sucesos ejemplos como, la muestra de materiales, mapas, fotos y documentos. b) La evidencia documental es de carácter físico o electrónico y se clasifican en externas e internas como: facturas de proveedores, contratos, otros dictámenes y confirmación de terceros.

Ahora bien, c) La evidencia analítica surge de la verificación de los datos, puede realizarse sobre cálculos, indicadores de rendimiento y comparaciones

con normas obligatorias o niveles propios del sector al que pertenece la organización y finalmente d) La evidencia testimonial que se concibe como aquellas declaraciones obtenidas de otras personas en el curso de investigaciones o entrevistas, estas declaraciones deben ser confirmada o verificables, que sirve para evaluar y analizar un hecho económico (Acuña, 2010); y que es analizada en esta investigación.

## La Evidencia Testimonial

Esta clase de evidencia se enfoca en los estudios epistemológicos, estos son el estudio de principios, fundamentos de extensión y métodos del conocimiento humano, por tal motivo se tiene en cuenta los siguientes términos, “*Tesis reduccionista sobre la prueba testimonial*: La declaración de un testigo sólo debe ser creída cuando haya una mínima justificación para hacerlo, 2. *Tesis anti reduccionista sobre la prueba testimonial*: La declaración de un testigo debe ser creída a menos que haya razones más poderosas para no hacerlo” (Paez, 2014).

Por otro lado, el derecho colombiano, en el Código de Procedimiento Penal C.P.P, exige la acreditación del testigo, indica que el testigo únicamente podrá declarar sobre aspectos que hubiese tenido la ocasión de observar o percibir de manera directa con algún hecho. En caso de mediar controversia sobre el fundamento del conocimiento personal podrá objetarse la declaración mediante el procedimiento de impugnación de la credibilidad del perito (C.P.P art. 402).

Del mismo modo reconoce la apreciación del testimonio, el juez tendrá en cuenta los principios técnico científicos sobre la percepción y la memoria y, especialmente, lo relativo a la naturaleza del objeto percibido, al estado de sanidad del sentido o sentidos por los cuales se tuvo la percepción, las circunstancias de lugar, tiempo y modo en que se percibió, los procesos de rememoración, el comportamiento del testigo durante el interrogatorio y el contrainterrogatorio, la forma de sus respuestas y su personalidad (C.P.P. art 404).

El C.P.P Colombiano adopta una línea similar que se refiere sobre las evidencias testimoniales y establece que, el interrogatorio del perito debe estar encaminado a determinar la confiabilidad de las bases de lo declarado, y no directamente el contenido del testimonio.

El Código establece en su artículo 417, las Instrucciones para interrogar al perito así:

*“El perito deberá ser interrogado en relación con los siguientes aspectos, sobre los antecedentes que acrediten su conocimiento teórico sobre la ciencia, técnica*

*o arte en que es experto; Sobre los antecedentes que acrediten su conocimiento en el uso de instrumentos o medios en los cuales es experto; sobre los antecedentes que acrediten su conocimiento práctico en la ciencia, técnica, arte, oficio o afición aplicables; sobre los principios científicos, técnicos o artísticos en los que fundamenta sus verificaciones o análisis y grado de aceptación; sobre los métodos empleados en las investigaciones y análisis relativos al caso; Sobre si en sus exámenes o verificaciones utilizó técnicas de orientación, de probabilidad o de certeza; la corroboración o ratificación de la opinión pericial por otros expertos que declaren también en el mismo juicio; Sobre temas similares a los anteriores” (C.P.P Art 417).*

La evidencia testimonial se caracteriza por ser un medio probatorio que, mediante un individuo o un grupo de individuos relatan los sucesos y las reacciones derivadas de un delito o fraude, identificado en el transcurso de la auditoria, esta prueba según la NIA 500 debe cumplir con las características que se definirán a continuación.

La primera característica de la evidencia testimonial es la relevancia, se da cuando existe una relación entre la evidencia y su uso, utilizada para demostrar que un hecho guarde relación lógica y patente, según la NIA 500, esta prueba es medio de comunicación para corroborar las indagaciones o los interrogantes derivados del análisis de los papeles de trabajo; en segunda instancia se clasifica la evidencia suficiente, por ser objetiva y convincente, extraída de los resultados de los procedimientos se sustentan los hallazgos, conclusiones y recomendaciones expresadas en el informe, con el fin de obtener información fiable y precisa.

Por consiguiente, para obtener una evidencia de auditoría suficiente y adecuada sobre si, existen incorrecciones materiales, mediante el diseño y la implementación de respuestas adecuadas a los riesgos valorados (NIA 200). Otra evidencia es la competente, esta prueba debe ser válida y confiable, con el fin de evaluar y considerar cuidadosamente si existen razones para dudar de su validez o de su integridad.

Y por último la evidencia testimonial útil, explicada por el Instituto de Auditores Forenses I.A.F, (2013) como aquella evidencia que proporciona bases sólidas para el hallazgo y recomendaciones que ayuden a la institución a lograr las metas. Además, se encarga que la información sea confiable y esencial para cumplir con cada uno de los objetivos de la auditoria y tener certeza de la importancia de las evidencias.

Dentro de los instrumentos y características de la evidencia testimonial de derivan dos tipos de como presentar la prueba testimonial, que son: a) De manera física y escrita, presentándose directamente a un juicio oral o como

prueba anticipada escrito y bajo firma; b) De manera digital es un método para confirmar las declaraciones presentadas en el juicio oral o público y si es el caso una evidencia anticipada en un sitio público o privado con diferentes herramientas necesarias para la toma de la evidencia testimonial (Ley 906, Parte II, 2004).

## Resultados

### Valoración de los riesgos del auditor en la obtención de la evidencia testimonial

Los riesgos del auditor en la obtención de la evidencia testimonial son: riesgo ajeno al muestreo, Riesgo de detención, Riesgo de negocio, Riesgo de muestreo, Riesgo significativo que si no se tienen en cuenta las siguientes características, percepción, memorización, re memorización, declaración y conclusión a la hora de realizar la obtención de la auditoria se realiza una investigación y conclusión errónea, también se debe identificar el tipo de testigo si es directo e indirecto del hecho investigativo. Para toda obtención de evidencia se debe planificar y evaluar los procesos a utilizar, debido a esto, nacen los errores que originan el riesgo para el auditor y no obtener la evidencia suficiente, competente, relevante y útil. (Tirado, 2013).

Por consiguiente, los procedimientos que se utilizan según el testimonio del área penal acusatorio, con el fin de realizar un testimonio valido, son: la procedencia del hecho, petición de los testimonios de las personas cercanas al hecho, citar a las personas para realizar las preguntas y declaración del testimonio, el cual se analizará según el examen separado de cada uno de los testigos, conocimiento que tenga el auditor de los hechos entre otros. La evidencia testimonial se puede presentar en informe escrito, por medio de una grabación o audio de lo interrogado, y por último por video de la interrogación (Tirado, 2013).

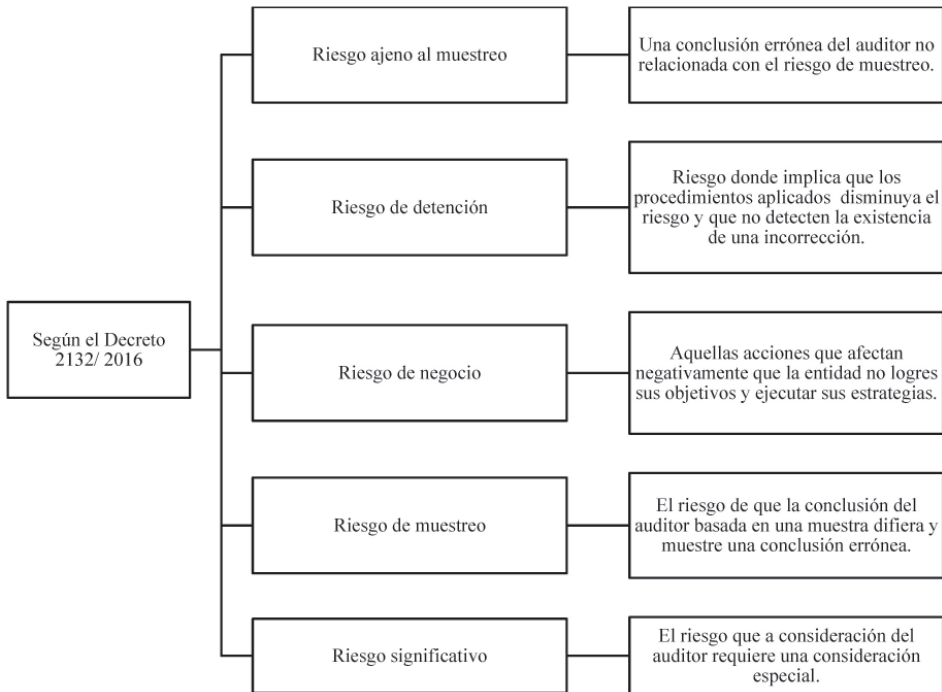
En el Código de Procedimiento civil aclara que los auxiliares de la justicia deben tener características importantes para desarrollar su trabajo como personas idóneas, de conducta intachable imparcial, en las normas de auditoría exige que el entrenamiento del perito debe ser adecuado y basado en principios éticos como lo son la integridad, responsabilidad, independencia entre otros, para iniciar la evidencia testimonial según el procedimiento judicial se debe tener en cuenta los procesos, dentro de ellos encontramos el Pre- Procesal, con o sin inspección, pero siempre solicitando con citación a la persona que va a realizar el testimonio, esta petición se formula ante el juez, se practica

igual que dentro del proceso y las objeciones se tramitan como incidente. Se realiza un cuestionario de las partes y el que el perito considere formular (Universidad Libre, 2015).

El riesgo de auditoría es aquel que existe en todo momento por lo cual genera la posibilidad de que un auditor emita una información errónea por el hecho de no haber detectado errores o faltas significativas que podría modificar por completo la opinión dada en un informe. La NIA 200 define el riesgo como “el principal riesgo de la auditoría es que el auditor exprese una opinión de auditoría inadecuada cuando los estados financieros contienen incorrecciones materiales. El riesgo de auditoría es una función del riesgo de incorrección material y del riesgo de detección”.

En el mapa conceptual se dará a conocer los tipos de riesgos que se desarrollan en los instrumentos de la evidencia testimonial.

Mapa 1. Tipos de riesgo de la auditoría



Fuente: Decreto 2132 (2016), Adaptado por los autores



## **Presentación de la evidencia testimonial**

Dentro de los instrumentos y características de la evidencia testimonial de derivan dos tipos de como presentar la prueba testimonial, que son: a) De manera física y escrita, presentándose directamente a un juicio oral o como prueba anticipada escrito y bajo firma; b) De manera digital es un método para confirmar las declaraciones presentadas en el juicio oral o público y si es el caso una evidencia anticipada en un sitio público o privado con diferentes herramientas necesarias para la toma de la evidencia testimonial (Ley 906, Parte II, 2004).

A continuación, se realiza una evaluación ente los tipos de riesgo de la auditoria mencionados en el Mapa 1. y las dos maneras de clasificar la evidencia testimonial para su presentación mencionadas anteriormente, y se encontró coherencia en los casos señalados en la matriz de riesgos 1; que contiene una calificación adecuada en probabilidad de los riesgos encontrados para adquirir las evidencias testimoniales y un nivel de riesgo de la ejecución de la auditoria.

Además se identifica las amenazas que existen en el momento de adquirir las dos tipos de evidencia testimonial, una descripción de cada uno de los eventos de riesgo y la posible deficiencia del porque ocurre el riesgo mencionado, además se examina la consecuencia que implica dentro de la auditoria en recolectar esta evidencia con su nivel de riesgo determinada del 1 al 5 dependiendo del tipo de riesgo de la auditoria, que se refleja al inicio de la matriz y para finalizar en la matriz se genera una sugerencia por cada eventualidad registrada con el fin de disminuir la probabilidad de cometer el error en la adquisición de la evidencia testimonial.

## **Procedimiento para la obtención, análisis y presentación de evidencia testimonial**

Para realizar una investigación de auditoría se tendrá en cuenta cuatro etapas que son: planeación, ejecución e informe final y seguimiento de una auditoria, es así como estas etapas forman parte sustancial para evaluar y analizar las fortalezas y debilidades para finalmente preparar un informe que presente de manera objetiva la situación en la que se encuentra la empresa y el tipo de evidencia testimonial recopilada dentro del plan de auditoría.

### ***En la planeación, como primer paso para la obtención de la evidencia testimonial***

Como primer paso para la realización de un encargo de auditoria, es comprender los aspectos principales del ambiente del negocio, la organización general de la empresa y el tipo de auditoria a realizar. Esta planeación consta de unos objetivos, un alcance y unos procesos y procedimientos, una metodología importante para desarrollar el plan de auditoría con el fin de

Tabla 1. Matriz de Riesgo de la Evidencia Testimonial

Tipo de evidencia testimonial	Sub tipos de evidencia	Amenaza	Descripción	Deficiencia	Probabilidad	Consecuencia	Nivel de riesgo	Sugerencia
BAJO	Probabilidad 1							
	Probabilidad 2							
	Probabilidad 3							
	Probabilidad 4							
	Probabilidad 5							
MODERADO		Este evento se puede presentar al momento de la transcripción de la declaración	Presentar una prueba deficiente que no cumple con los requisitos mínimos.	2	Perder o ganar el caso, por no incluir palabras claves dentro del caso.	2	Que no crezca la corrupción de nuestro país.	
		Cambio de términos conceptuales.	Es el sentido configurado de los significados de las palabras.	3	Desconocimiento de los conceptos penales.	3	Cambio de la prueba testimonial	Aclarar dentro de la declaración los términos no entendidos.
		Falsedad en la declaración juramentada.	Se presenta cuando el declarante jura decir la verdad y cambia su versión real de los hechos.	Miedo, terror y/o soborno en decir la verdad e inculparse.	3	No llegar a la verdad, quedar libre o culpable dentro del caso.	1	Tomar conciencia de la verdad de las cosas y que asuman el error que realizaron.
		Corrupción en el hecho de declaración juramentada.	Es la intervención de un tercero para el cambio de la versión.	Amenaza para la familia o pérdida de vida del testigo.	3	Falsedad en testimonio.	3	Tratar de realizar un acuerdo policial.
		Que la evidencia sea alterada.	Es el cambio conceptual del testimonio después de presentar la declaración, esto lo realiza un tercero aliado.	Corrupción por parte de los funcionarios.	2	Falsedad en documentación Pública.	2	Aplicar el delito asignado y combatir con este riesgo evitando la corrupción.
		No escribir correctamente el testimonio	Es un texto que no encuentra específicamente ni coherente con el hecho.	Mala redacción del texto, cambio de términos conceptuales	1	No tenerse en cuenta como evidencia útil para el caso.	2	acudir ayuda para la Redactar de manera clara el testimonio
		Que la carta sea alterada.	Son modificaciones recurridas en la hoja de papel para no dar a conocer la verdad o indicar iniciativas de búsqueda.	Manipulación no deseada de la evidencia.	1	Cambio de sentido del testimonio escrito.	3	No realizar modificaciones del documento, si no es prueba suficiente no llevarla al caso.
		Exageración en lo escrito.	El texto de la evidencia se encuentra con palabras groseras inadecuadas para la definición del hecho.	Reacción de rabia o ira del testigo.	2	Irrespeto y pérdida del poder de la prueba.	3	Realizar la declaración con palabras respetuosas y claras.
		Comprensión de lectura equivocada de la carta.	Es cuando existe error de entendimiento por la letra o muy borrosa.	Presentar una prueba deficiente que no cumple con los requisitos mínimos.	1	Una prueba que no viene al caso.	5	No presentar evidencia con esta calidad, si no buscar alternativas.
	ALTO							
EXTREMO								

Fuente: Interpretación de los autores.

Continuación tabla 1. Matriz de Riesgo de la Evidencia Testimonial

		MATRIZ DE RIESGO 1. EVIDENCIA TESTIMONIAL							
Tipo de evidencia testimonial	Sub tipos de evidencia	Amenaza	Descripción	Deficiencia	Probabilidad	Consecuencia	Nivel de riesgo	Sugerencia	
									RIESGO AJENO AL MUESTREO
AUDIO		Daño del archivo.	La evidencia presenta algún virus que destruye el medio comprobatorio.	No tener en cuenta este riesgo muy de moda.	4	Pérdida de la evidencia significativa.	4	Tener cuidado y seguridad de la información a presentar.	
			Son los cambios de voz realizados o incluir sonidos externos al audio para dañarlos.	No tener protegida la evidencia para no incurrir en estos casos.	3	Pérdida original de la voz del testigo.	1	Tener como mínimo tres copias del audio de la declaración del testigo y proteger la extorción del audio.	
			No tener la herramienta necesaria (Grabadora).	La grabadora es la herramienta fundamental para tomar esta evidencia.	Que no cuente con una mínima necesaria.	3	No adquirir la evidencia en el hecho.	4	Tener la herramienta mínima necesaria o buscar alternativas.
			El audio no sea de clara y de buena calidad.	Es tomar un audio que se escuche de la mejor claridad posible y que sea entendible.	Que la evidencia no sea clara y entendible.	3	Que la prueba sea rechazada del caso.	1	Que la herramienta cuente con parte esencial para la tomar la evidencia testimonial.
			Daño y pérdida del video.	Cuando la prueba presenta errores de reproducción o registra un virus.	No tener más copias protegidas para no caer en el riesgo.	4	Pérdida total de la prueba suficiente y útil.	3	Estar revisando los antivirus para que no suceda estos riesgos y poder presentar la prueba.
VIDEO		Que el video sea alterado o modificado.	Son los cambios realizados en imagen y sonido con el fin de contrastar la evidencia.	No tener asegurado la prueba durante la investigación.	3	Pérdida sustancial de la evidencia.	5	Generar varias copias del testimonio y guardarlo en sitios diferentes.	
		Que no tenga el medio de como realizar el video.	Tener una cámara necesaria para la toma de la evidencia testimonial.	No contar con la herramienta necesaria para la toma de imagen y voz del testigo.	3	No conseguir la grabación del video del testigo para el caso.	3	Contar con los elementos necesarios para tomar el testimonio.	
		Errores en la toma del video en imagen y voz.	Ocurre al momento de tomar la evidencia del testigo que no cuenta con buena resolución la herramienta necesaria.	No contar con la herramienta de alta calidad para la toma del testimonio.	3	No tomar una evidencia clara y suficiente.	4	Recurrir a sitios especiales para la toma del video declaratorio o lo realice por escrito.	

adquirir la evidencia testimonial ya sea escrita o digital del declarante (Garzón, 2003).

La NIA 320, destaca en efectuar la importancia relativa de la investigación con respecto a las evidencias que se obtengan, que sean razonables y verídicas con el fin de realizar una ejecución de la planificación efectiva y así valorar los riesgos de incorrección material.

Es por ello, que como objetivo principal para esta auditoría será la de presentar una evidencia testimonial adecuada, sufriente y útil aplicado a un caso específico de auditoría que cumpla con los requisitos mínimos legales.

Uno de los procedimientos para obtener la evidencia es identificar los tipo de evidencia testimonial y sus características, conocer y desarrollar el debido proceso de la recolección de la prueba, evaluar los riesgos que se puedan incurrir dentro de la auditoria al momento de recolectar la evidencia, identificar dentro del proceso las personas declarantes que estén de acuerdo a presentar la verdad del hecho y aplicar la ley de protección al testigo contemplado en el C.P.P, y finalmente presentar ante la empresa o juez un informe detallado con la opinión del auditor encargado del caso.

### ***En la ejecución, siguiente paso para la obtención de la evidencia testimonial***

Es el desarrollo de lo planificado, se debe proceder a realizar la recolección de las evidencias testimoniales relevantes según el muestreo con diferentes metodologías como entrevistas, encuestas, observación directa de los procesos utilizados, estas se aplican mediante los instrumentos de grabación, video.

Por ello, se inicia con revisión y análisis de los documentos o papeles de trabajo, las evidencias recolectadas según su importancia, si se encuentran posibles errores en la falta de control, empezar a realizar salvedades y a desarrollar a medida del análisis las cosas se ilustra la situación. (Garzón, 2003).

Mediante el proceso de ejecución se tendrá en cuenta la normatividad vigente como los principios de ética de los contadores, las Normas Internacionales de Auditoria (NIA) y el Código Procesal Penal (C.P.P); En la NIA 520 se mencionan los procedimientos analíticos a la hora de realizar una auditoría, para proporcionar diferentes niveles de seguridad, debido a que la evidencia es convincente y necesidad.

En desarrollo de los procedimientos, se identificó dentro del plan de trabajo los tipos de evidencia testimonial vistas en la matriz de riesgo 1, el auditor encargado contará con conocimientos necesarios fundamentados en como

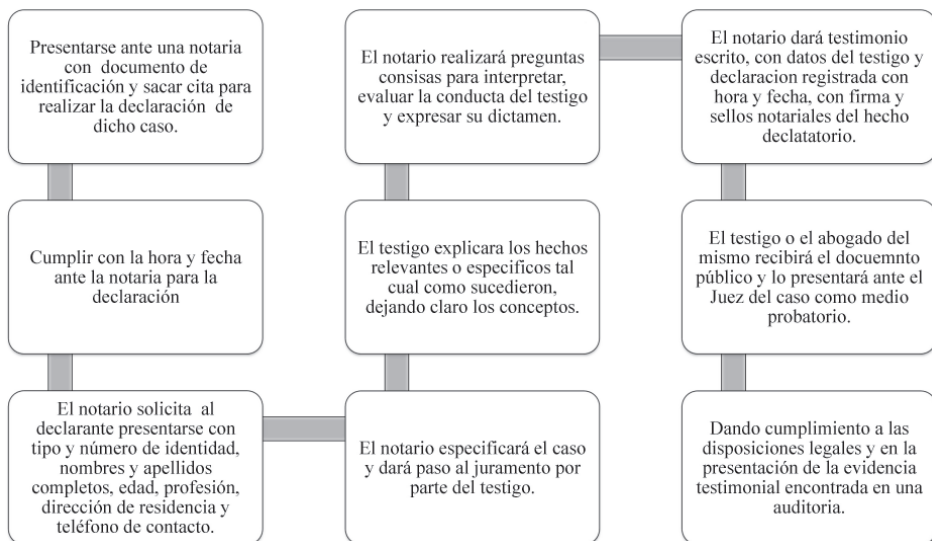
tomar una evidencia testimonial suficiente y adecuada, competente y útil para sustentarla en el informe final.

La Figura 1, presenta el diagrama de proceso de la declaración juramentada, el procedimiento reglamentado por el Estatuto de Notariado y de Registro expedido en 1983 para Colombia, de igual forma, se evidencia el debido proceso para generar una evidencia testimonial escrita juramentada, útil y suficiente para presentar ante un juez, cabe resaltar que este proceso es obligatorio para la validez de la prueba y que el contenido de la declaración sea contundente.

Como se aprecia la persona señalada para declarar un hecho real, debe cumplir con estos requerimientos y ser tenido en cuenta, para los beneficios con la ley de protección del testigo en cada caso de riesgo, y otras leyes civiles y penales.

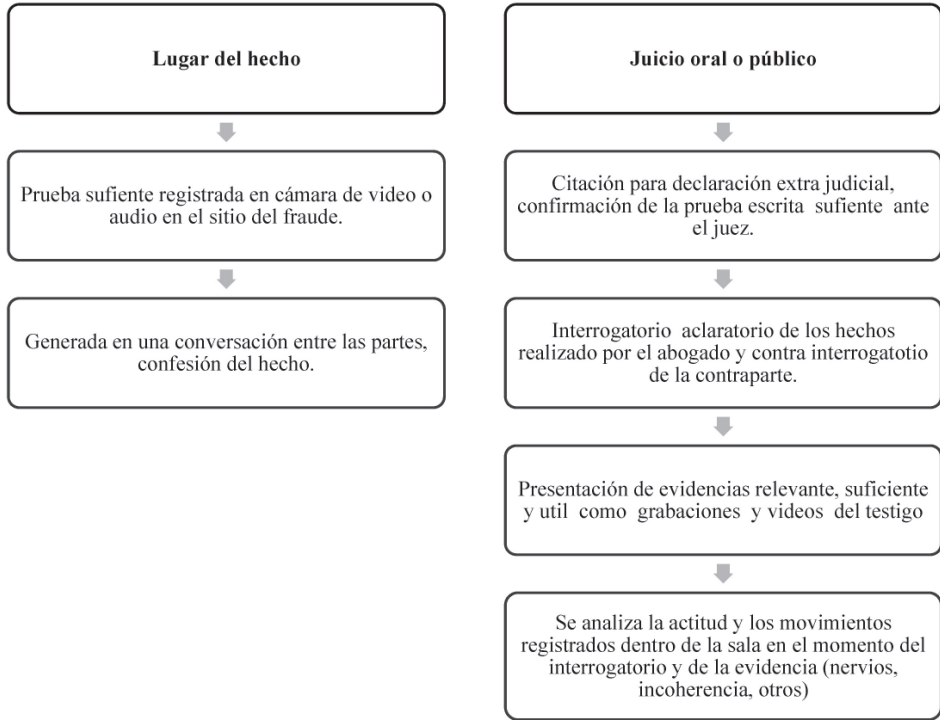
De igual manera, para el segundo tipo de evidencia testimonial que a continuación se mostrara la Figura 2. la evidencia testimonial digital, que permite examinar el proceso para la recopilación y presentación de la evidencia de dos maneras pertinentes, una en el lugar del hecho y la otra ante juicio privado o público con un juez de la república, donde se mencionan pautas importantes dentro del juicio. Para este caso es fundamental contar con herramientas suficientes y mínimas para recolectar esta prueba como: cámara de video y grabadora de voz, que muestre y dé a conocer con nitidez la verdad del fraude, además se tendrá en cuenta los riesgos existentes cotidianos reflejados en la Matriz de riesgos 1.

**Figura 1.** Diagrama de Proceso de la Declaración Juramentada



Fuente: Estatuto notariado y registro, (1983), C.P.P, modificado por los autores.

**Figura 2.** La Evidencia Testimonial Digital



Fuente: Código Procesal Penal, modificado por los autores.

En consecuencia, la evidencia es analizada y examinada por el juez para que sirva como medio probatorio detenidamente, una o más veces según sea la claridad de la prueba, analizando los movimientos corporales, las expresiones y el sonido en que el testigo emite su declaración, con el fin de aprobar la prueba suficiente, competente y útil para llegar a la verdad del caso. Siendo aprobada el juez la toma como referencia para emitir un fallo a favor o en contra.

### ***En el informe, paso para expresar la evidencia testimonial***

Según la NIA 700, que presenta la formación de la opinión y la emisión del informe final que presenta el auditor después de implementar, analizar y recopilar las evidencias adquiridas durante el proceso de la auditoria, en su literal veinte el informe de la auditoria será por escrito; este mismo llevará un título donde indique con claridad de que se trata el informe, dirigido a un destinatario en este caso a la empresa auditada, llevara los objetivos y el alcance desarrollado y papeles de trabajo; dentro de los papeles de trabajo se presentará

las pruebas adquiridas y encontradas en el caso de investigación, y las salvedades u opinión de la auditoría.

Por ello, la evidencia testimonial cumplirá una de las características mencionadas al inicio del trabajo de investigación de suficiente, competente, relevante y útil; parte fundamental para ser válida y eficaz. También expresará que los procesos y procedimientos realizados se cumplieron a cabalidad, con base en la normatividad vigente.

En el informe final, el auditor expresara de forma clara y concisa, con palabras y frases técnicas de la labor contable y judicial, las salvedades cuando haya recopilado evidencia testimonial con sus respectivos anexos, o puede emitir informe con opinión desfavorable del hecho generador. Además de presentar las salvedades, se adjunta cada una de las evidencias testimoniales encontradas o desarrolladas dentro del encargo de auditoría, explicando la causa y el efecto registrado (NIA 705).

Después que el auditor, contempla sus salvedades, según sea el nivel de error él tendrá la obligación de comunicar a los entes de control para dismantelar el fraude o las inconsistencias encontradas con el fin de controlar y mejorar los procesos y actividades dentro de la organización. Así mismo, el auditor sustentará estas pruebas en juicio oral o publico cuando sea necesario, o cuando sea notificado como perito, el contará con las facultades y el conocimiento para expresar y explicar ante un juicio, las pruebas testimoniales bajo requerimiento penal y civil (NIA 705).

### ***Y, por último, el seguimiento de los hallazgos, recomendaciones y opiniones del auditor***

Paso significativo, porque del informe final emitido por el auditor, realiza una serie de recomendaciones y opiniones encaminados para corregir y mejorar procesos y procedimientos internos como externos, con la finalidad de disminuir el riesgo del fraude y mejorar los procesos de calidad.

Para este caso, los hallazgos encontrados mediante la evidencia testimonial serán base fundamental para la toma de decisiones radicales, que mediante la sugerencia del auditor direccionan el seguimiento de las decisiones tomadas para disminuir o corregir las deficiencias.

Este seguimiento deberá ser continuo y controlado con parámetros específicos por el control interno de la empresa, gerencia y personal encargado, además serán procesos evaluados para disminuir el nivel de riesgo y serán temas bases para ser auditados continuamente por otros auditores.

## La evidencia testimonial del perito contable en el proceso judicial

Los peritos contables integran la categoría de funcionarios públicos judiciales, son de carácter transitorio y para un acto jurisdiccional concreto con el fin de realizar una valoración, evaluación y análisis de la evidencia testimonial, a este perito se le asigna la función mediante un poder judicial, dentro de esta asignación de carácter transitorio cumpliendo con la responsabilidad de realizar sus funciones con razonabilidad, conocimiento, fundamentándose en el hecho que sustente en su informe (Celia, 2011).

Cuando un perito va a realizar una evidencia testimonial debe tener en cuenta las características y procesos a realizar para que esta sea verídica, de manera que se debe regir al derecho penal según la ley 600 del 2000, la cual indica que toda persona está obligada a rendir bajo juramento, siempre que se soliciten un proceso, según el artículo 270 si el testigo no puede asistir a la diligencia, obliga al funcionario trasladarse al lugar donde se encuentre el testigo (Cortés & Vásquez, 2012).

Según las reglas para la práctica del interrogatorio, el testigo deberá conocer sus generalidades de ley, posteriormente el perito tomará el juramento y le informará las excepciones legales y constitucionales al deber declarar, luego el perito deberá informarle detalladamente los hechos por los cuales va a declarar. Seguido el perito podrá interrogar al testigo, además debe ver la apreciación de los sentidos, personalidad y comportamientos durante la declaración del testigo para tener en cuenta peculiaridades importantes que puedan encontrarse en el testimonio como tal. (Cortés & Vásquez, 2012).

En la ley, que es entendida como el ordenamiento, establece el sistema penal oral acusatorio, según la parte II reglas generales para la prueba testimonial el artículo 386 “Impedimento del testigo para concurrir. Si el testigo estuviere físicamente impedido para concurrir a la audiencia pública donde se practicará la prueba, de no hallarse disponible el sistema de audio vídeo u otro sistema de reproducción a distancia, ésta se realizará en el lugar en que se encuentre, pero siempre en presencia del juez y de las partes que harán el interrogatorio” (Ley 906, 2004, Art 386).

En el sistema penal, en su artículo 392 “Reglas sobre el interrogatorio” establece el interrogatorio se hará observando las siguientes instrucciones: a) Toda pregunta versará sobre hechos específicos; b) El juez prohibirá toda pregunta sugestiva, capciosa o confusa; c) El juez prohibirá toda pregunta que tienda a ofender al testigo; d) El juez podrá autorizar al testigo para consultar documentos necesarios que ayuden a su memoria. En este caso, durante el interrogatorio, se permitirá a las demás partes el examen de los mismos; e) El juez excluirá toda pregunta que no sea pertinente; el juez



intervendrá con el fin de que el interrogatorio sea leal y que las respuestas sean claras y precisas.

Y en su Artículo 393, las “Reglas sobre el contrainterrogatorio” menciona el contrainterrogatorio se hará observando las siguientes instrucciones: a) La finalidad del contrainterrogatorio es refutar, en todo o en parte, lo que el testigo ha contestado; b) Para contrainterrogar se puede utilizar cualquier declaración que hubiese hecho el testigo sobre los hechos en entrevista, en declaración jurada durante la investigación o en la propia audiencia del juicio oral.

El testigo deberá permanecer a disposición del juez durante el término que éste determine, el cual no podrá exceder la duración de la práctica de las pruebas, quien podrá ser requerido por las partes para una aclaración o adición de su testimonio, de acuerdo con las reglas anteriores.

## Descripción del caso de estudio

Prueba testimonial como fundamento de adición de ingresos - improcedencia frente a contabilidad llevada en debida forma.

**Actor:** Frontier de Colombia S.A. en liquidación

**Demandado:** Dirección de Impuestos Y Aduanas Nacionales (DIAN).

**Antecedentes:** La empresa Frontier trabaja en el sector de transporte aéreo de carga está ubicada en la ciudad Cali pertenece al sector privado, el caso inicia 9 de abril de 2002 la sociedad actora presentó declaración de renta y complementarios del año gravable de 2001, en donde liquidó un saldo a favor de \$119.573.000.

El 10 de julio de 2002 solicitó la devolución y/o compensación del saldo a favor mencionado, reconocido por la División de Recaudación de la Administración Especial de Grandes Contribuyentes de Bogotá con la Resolución No. 1252 de agosto 20 de 2002.

Mediante el Auto de Apertura No. 310632002000086 de febrero 17 de 2004, se ordenó iniciar investigación en contra de la actora. El 26 de marzo de 2004, se expidió el Requerimiento Especial No. 310632004000128, en el que propuso la modificación del denuncia rentístico de 2001, para adicionar ingresos por la suma de \$2.683.311.000 en el renglón 23 IL VENTAS BRUTAS, con un mayor impuesto de \$798.016.000 y una sanción por inexactitud de \$1.276.826.000.

Previa respuesta al acto mencionado, se profirió la Liquidación Oficial de Revisión No. 310642004000186 de diciembre 14 de 2004, que mantuvo los guarismos modificados en el requerimiento especial.

**Procedimiento:** La sociedad FRONTIER DE COLOMBIA S.A, pretende la anulación de la liquidación que realizó la Dirección de Impuestos Y Aduanas Nacionales (DIAN), por lo cual la DIAN reveló pruebas importantes que demostrarían la omisión de ingresos por parte de la entidad, la evidencia encontrada son los testimonios de dos ex funcionarios que son: Fernando Loaiza y Humberto Duque Meneses que es ex contralor de la empresa en donde el testimonio de Fernando no fue parcial y no tiene credibilidad, por otro lado Humberto Duque indica que lo que asegura la DIAN es mentira.

Se realizó un convenio lo cual consta en el testimonio rendido por la Dra. Fanny Martínez López, y como no se cumplió dicho convenio la Dian tomó medidas que paralizaron la empresa y colocaron la imposibilidad de seguir ejerciendo su actividad y desarrollar su objeto social.

Por otro lado, la oposición demuestra mediante la evidencia la relación de unos ingresos de la entidad Frontier de Colombia S.A por la prestación de servicios en el año 2001 y que no se reflejaban en la declaración, además de que existe un contrato de carga celebrado el 21 de abril del 2001, además no hay contrato donde indique que se este se halla dado por terminado. Y según la evidencia documental obtenida por la DIAN se verifico que en los registros de esta entidad no es encontraba ningún ingreso con la entidad de Latin Air Corp, por lo tanto, la contabilidad no refleja la realidad de los hechos económicos por tanto no es confiable, ni debe ser prueba a favor del contribuyente.

Para finalizar el caso se pudo evidenciar que los testimonios realizados por la empresa no tenían concordancia, por lo cual no eran fiables, es por esto que, a la hora de realizar una investigación por medio de una evidencia testimonial, se debe tener en cuenta todos los aspectos importantes para saber realizar las preguntas, identificar los diferentes tipos de gestos, acciones que se realizan durante la investigación.

## Conclusiones

En la evidencia testimonial se presentará bajo sus instrumentos y características según los tipos de pruebas como: la declaración juramentada, declaración carta físico, audio y video, igualmente es importante que dicha evidencia cumpla con los requisitos mínimos legales como lo indica la ley 906 del 2004 y el código de procedimiento penal.

En los casos judiciales, este tipo de evidencia testimonial es sustancial porque maneja el estudio epistemológico del ser humano con el fin de analizar y evaluar los comportamientos a la hora de realizar una investigación testimonial, por ende ayuda a concluir los hechos económicos con pruebas competentes en el caso, así mismo la evidencia testimonial se enfoca en los estudios del hombre según el conocimiento, análisis y perspectivas teniendo en cuenta las características, actos que realice la persona durante la declaración del testimonio, cabe recalcar que este estudio no lo puede realizar cualquier persona, sino que tiene que ser una persona profesional con conocimiento legal, penal y jurídico.

Además, se realizó una matriz donde se identificaron los posibles riesgos que puede incurrir un auditor al momento de recolectar y presentar dicha evidencia testimonial, errores evaluados por un nivel de riesgo mencionados según el Decreto 2132 del 2016.

Y por último el caso expuesto anteriormente, nos muestra como la evidencia testimonial es base fundamental, para llegar a la verdad de los hechos, el análisis de cada uno de los movimientos y actuaciones del declaratorio marcan hipótesis de investigación y de interrogatorios.

## Referencias

- Acuña, S. (2010). *UNIVERSIDAD ALAS PERUANA*. Obtenido de UNIVERSIDAD ALAS PERUANA: <http://www.uap.edu.pe/intranet/fac/material/03/20102BT030203413030108011/20102BT03020341303010801117401.pdf>
- Cartayana, C. (2013). *IDEAF- INSTITUTO DE AUDITORES FORENSES*. Obtenido de IDEAF- INSTITUTO DE AUDITORES FORENSES: <http://www.ideaef.org/?ideaef=articulos&id=39>
- Celia, W. (30 de 01 de 2011). *Responsabilidad de los peritos judiciales*. Obtenido de Responsabilidad de los peritos judiciales: [http://www.sideme.org/revista/num7/Respons\\_peritos\\_S7.pdf](http://www.sideme.org/revista/num7/Respons_peritos_S7.pdf)
- Código Del Procedimiento Penal*. (2004). Bogotá: El Congreso de la República.
- Código del Procedimiento Penal*. (2004). Obtenido de <http://www.alcaldiabogota.gov.co/sisjur/normas/Norma1.jsp?i=14787>
- Cortés Casas, D. M., & Vásquez Asela, L. M. (08 de 2012). *Valoracion de la prueba testimonial en materia penal*. Obtenido de Valoracion de la prueba testimonial en materia penal: <http://repository.urosario.edu.co/bitstream/handle/10336/3931/1032435647-2012.pdf>
- Estupiñan, R. (2011). *V|LEZ COLOMBIA, INFORMACION JURIDICA, TRIBUTARIA Y EMPRESARIAL*. Obtenido de *V|LEZ COLOMBIA, INFORMACION JURIDICA, TRIBUTARIA Y EMPRESARIAL*: <https://doctrina.vlex.com.co/vid/pruebas-sustantivas-58156950>

Garzón, L. G. (16 de Julio de 2003). *redalyc.org*. Obtenido de Google académico: <http://www.redalyc.org/html/161/16101604/>

Hulett, N. (12 de 11 de 2009). *GOOGLE ACADEMICO*. Obtenido de *GOOGLE ACADEMICO*: <http://www.saber.ula.ve/bitstream/123456789/32560/1/articulo2.pdf>

Ley 906. (2004). Obtenido de <http://www.alcaldiabogota.gov.co/sisjur/normas/Norma1.jsp?i=14787>

Lopez Rubiano, J. A., & Mora Pedraza, E. M. (2006). *MANUAL DE AUDITORIA FORENSE PARA LAS ENTIDADES BANCARIAS DE COLOMBIA*. Obtenido de *MANUAL DE AUDITORIA FORENSE PARA LAS ENTIDADES BANCARIAS DE COLOMBIA*: <http://biblioteca.usbbog.edu.co:8080/Biblioteca/BDigital/37933.pdf>

Lopez Vasquez, L. (2005). *Marco teorico sobre evidencias y tipos de auditorias*. Obtenido de *Marco teorico sobre evidencias y tipos de auditorias*: <http://ri.ufg.edu.sv/jspui/bitstream/11592/7142/3/657.45-M385g-Capitulo%20II.pdf>

*Norma Internacional de Auditoria*. (200).

*Norma internacional de auditoria NIA-500*. (15 de 10 de 2013). Obtenido de *Norma internacional de auditoria NIA-500*: <http://www.icac.meh.es/NIAS/NIA%20500%20p%20def.pdf>

Paez, A. (14 de 04 de 2014). *SCIELO*. Obtenido de *SCIELO*: [http://www.scielo.org.mx/scielo.php?pid=S1405-02182014000100005&script=sci\\_arttext](http://www.scielo.org.mx/scielo.php?pid=S1405-02182014000100005&script=sci_arttext)

Sanchez, A., & Raes, S. (2017). *Xccc*. España.

sociales, I. e. (2015). *Diálogos de saberes*, 200.

Tirado Hernandez, J. (2013). *Curso de pruebas judiciales Tomo II*. Bogotá D.C: Ediciones Doctrina y Ley Ltda.

Tirado Hernández, J. (2013). *Curso de pruebas judiciales tomo II*. Bogota D.C: Ediciones Doctrina y Ley LTDA.