



## CPA PANAMÁ

Revista científica especializada en  
Contabilidad

Universidad de Panamá  
Facultad de Administración de Empresas y Contabilidad  
Vol. 1, No.1 enero- junio 2023



## **Autoridades de la Universidad de Panamá**

Dr. Eduardo Flores Castro  
Rector

Dr. José Emilio Moreno  
Vicerrector Académico

Dr. Jaime Javier Gutiérrez  
Vicerrector de Investigación y Postgrado

Dra. Mayanin Rodríguez  
Vicerrectora de Asuntos Estudiantiles

Mgtr. Arnold Muñoz  
Vicerrector Administrativo

Mgtr. Ricardo Him Chi  
Vicerrector de Extensión

Mgtr. Luis Solís  
Director General de los Centros Regionales Universitarios

Mgtr. Franklin Castillo  
Decano Facultad de Administración de Empresas y Contabilidad

Dr. Mario Benítez  
Vicedecano Facultad de Administración de Empresas y Contabilidad

## Equipo Editorial

### Editora

Dra. María Félix Valencia Alderete  
Universidad de Panamá  
Facultad de Administración de Empresas y Contabilidad, Panamá  
correo electrónico: [mariaf.valencia@up.ac.pa](mailto:mariaf.valencia@up.ac.pa)  
<https://orcid.org/0000-0002-2450-8672>

### Consejo Editorial

Dra. Viodelda Martínez – Editora Temática  
Universidad de Panamá  
Facultad de Administración de Empresas y Contabilidad, Panamá  
correo electrónico: [viodelda.martinez@up.ac.pa](mailto:viodelda.martinez@up.ac.pa)  
<https://orcid.org/0000-0003-2270-8942>

Dr. Marino José Palacios Copete – Editor Temático  
Contraloría General de la República, Panamá  
correo electrónico: [marino.palacios@up.ac.pa](mailto:marino.palacios@up.ac.pa)  
<https://orcid.org/0000-0003-0207-0048>

Dr. Jorge Morales Alvey – Editor Temático  
Universidad de Panamá  
Facultad de Administración de Empresas y Contabilidad, Panamá  
correo electrónico: [jorge.moralesa@up.ac.pa](mailto:jorge.moralesa@up.ac.pa)  
<https://orcid.org/0000-0003-3656-3350>

Dr. Juan Iván Rogers Harper – Editor Temático  
Instituto Internacional de Auditores Forenses Antifraude, Panamá  
correo electrónico: [jrogers@iiafa.org](mailto:jrogers@iiafa.org)  
<https://orcid.org/0000-0002-2587-923X>

Mgtr. Jonathan Pacheco – Editor Temático  
Universidad de Panamá  
Facultad de Administración de Empresas y Contabilidad, Panamá  
correo electrónico: [jonathan.pacheco@up.ac.pa](mailto:jonathan.pacheco@up.ac.pa)  
<https://orcid.org/0000-0003-3520-2190>



Mgtr. Antonia Estela Pérez Martínez – Editora Temática  
Contraloría General de la República, Panamá  
correo electrónico: [aestela\\_2512@hotmail.com](mailto:aestela_2512@hotmail.com)  
<https://orcid.org/0000-0001-5932-9458>

Mgtr. Marta Sosa – Editora Temática  
Almighty Logistic Services, Panamá  
correo electrónico: [marta.sosa@up.ac.pa](mailto:marta.sosa@up.ac.pa)  
<https://orcid.org/0000-0002-5867-9277>

Mgtr. Mauricio Antonio Burton - Editor Temático  
Policía Nacional, Panamá  
correo electrónico: [mauricio.burton@up.ac.pa](mailto:mauricio.burton@up.ac.pa)  
<https://orcid.org/0000-0002-7868-2465>

## **Comité Científico Internacional**

Dr. Javier Montoya del Corte  
Universidad de Cantabria, España  
correo electrónico: [javier.montoya@unican.es](mailto:javier.montoya@unican.es)  
<https://orcid.org/0000-0002-5630-1545>

Dra. Elsa Beatriz Suarez Kimura  
Universidad de Buenos Aires, Argentina  
correo electrónico: [pkimura@econ.uba.ar](mailto:pkimura@econ.uba.ar)  
<https://orcid.org/0000-0002-5924-147X>

Dr. Wladislao Guzmán  
Instituto Internacional de Auditores Forenses Antifraude, República Dominicana.  
<https://orcid.org/0000-0002-9878-1380>



## Comité Científico Nacional

Mgtr. Nora Castillo  
Universidad de Panamá  
Centro Regional Universitario de Colón, Panamá  
correo electrónico: [nora.morenoc@up.ac.pa](mailto:nora.morenoc@up.ac.pa)  
<https://orcid.org/0000-0002-5216-6489>

Dra. Yolanda Bazán de Franco  
Universidad de Panamá  
Facultad de Administración de Empresas y Contabilidad, Panamá  
correo electrónico: [yolanda.bazan@up.ac.pa](mailto:yolanda.bazan@up.ac.pa)  
<https://orcid.org/0000-0003-0842-8637>

Mgtr. Yonel De La Cruz  
Contraloría General de la República, Panamá  
Correo electrónico: [info@yoneldelacruz.info](mailto:info@yoneldelacruz.info)  
<https://orcid.org/0000-0003-0639-498X>

Mgtr. Aixa Serracín  
Colegio de Contadores Públicos Autorizados de Panamá, Panamá  
correo electrónico: [aixa.serracin-c@up.ac.pa](mailto:aixa.serracin-c@up.ac.pa)  
<https://orcid.org/0000-0002-9901-5602>

## Arte y diseño

Ing. Emmanuel José Castillo Sosa

## Mensaje de Bienvenida

Nos place darle la bienvenida a este primer número de CPA Panamá, revista científica especializada en Contabilidad nuevo espacio de los Contadores Públicos Autorizados nacionales e internacionales y para todos aquellos profesionales que no siendo CPAs interactúen con la contabilidad.

Esta revista constituye una vitrina abierta para compartir el conocimiento contable y para nosotros es de sumo orgullo que la primera revista científica especializada en Contabilidad de este país sea parte de la Facultad de Administración de Empresas y Contabilidad de la Universidad de Panamá, por lo que le deseamos éxitos al Comité Editorial y a la vez exhortamos a todos los profesionales de la Contabilidad a que participen de nuestra revista CPA Panamá.

Saludos,

*Mgtr. Franklin Castillo*

*Decano*

*Facultad de Administración de Empresas y Contabilidad*

## Nota Editorial

La Revista CPA Panamá presenta su primer número, para el Equipo Editorial representa un gran logro que tomó meses de preparación, reuniones kilométricas y mucho trabajo que se realizó con el ánimo de proporcionar un espacio de conocimiento para los contadores y sobre todo colocar a nuestro país en un sitio importante en lo que respecta a la investigación científica contable.

Sin duda el gran apoyo, la guía y orientación para desarrollar la organización de la revista y la capacitación a los posibles autores de los manuscritos, que nos brindó el personal de la Oficina de Publicaciones Académicas y Científicas (OPAC) de la Universidad de Panamá fue un factor determinante para alcanzar la meta.

Este número cuenta con 7 colaboraciones, el primero “La Contabilidad y las dimensiones de la conducta ambiental” tiene como objetivo, describir las dimensiones de la conducta ambiental y cómo se vinculan en los activos y pasivos de la organización. El siguiente trata sobre “La propuesta de reforzamiento para las auditorías forenses antifraude en el sector gubernamental” que consiste en dos pasos con la finalidad de ayudar a la ejecución de las auditorías forenses necesarias para el buen manejo de los bienes y fondos del Estado.

El tercer trabajo aborda “La incidencia del informe de auditoría forense en el proceso patrimonial” que propone explicar la incidencia que tienen los informes de auditoría forense y como los mismos sirven de herramienta tanto a la Fiscalía de Cuentas como al Tribunal de Cuentas, para la recuperación o reparos de los fondos del Estado. La cuarta investigación “La tecnología de la información y comunicación en entidades públicas recaudadoras de impuestos en Panamá”, se enfoca en el uso de las tecnologías de la información y comunicación en las entidades públicas Caja de Seguro Social, Dirección General de Impuestos y el Municipio de Contabilidad.

Con la quinta colaboración “El control previo ¿objetividad o subjetividad del fiscalizador en su aplicación? la autora de este estudio busca dar respuesta a la interrogante que se hace a menudo durante el ejercicio del control previo.

El sexto escrito aborda la temática “El contador financiero: ¿cómo interpretar de manera básica la pirámide jurídica laboral? que define los aspectos que comprende la jerarquía jurídica y demás fuentes de derecho en materia laboral para conocimiento del contador público, finalizando con “El control de la gestión pública mediante un control previo objetivo e independiente”, el cual describe qué es el control previo, la forma cómo se ejerce el mismo y la rendición de cuentas.

Es nuestro objetivo que este primer número de la revista CPA Panamá sea del interés de los contadores e incentive a nuevos autores en compartir sus investigaciones y escritos para el engrandecimiento de nuestra noble profesión de Contador Público Autorizado.

**Dra. María Félix Valencia Alderete**

Editora

CPA Panamá

## Índice

Autoridades de la Universidad de Panamá.....	3
Equipo editorial.....	4
Mensaje de bienvenida.....	7
Nota editorial.....	8
Ensayos	
Contabilidad y las dimensiones de la conducta ambiental.....	11
Propuesta de reforzamiento para las auditorías forenses antifraude en el sector gubernamental.....	28
Incidencia del informe de auditoría forense en el proceso patrimonial.....	38
Las tecnologías de la información y comunicación en entidades públicas recaudadoras de impuestos en Panamá.....	50
El Control Previo: ¿Objetividad o subjetividad del fiscalizador en su aplicación?.....	62
El contador financiero:¿cómo interpretar de manera básica la Pirámide Jurídica Laboral?.....	71
El control de la gestión pública mediante un Control Previo objetivo e independiente.....	84

**CONTABILIDAD Y LAS DIMENSIONES DE LA CONDUCTA AMBIENTAL****ACCOUNTING AND THE DIMENSIONS OF ENVIRONMENTAL CONDUCT**

Marino José Palacios Copete - Universidad de Panamá, Panamá

Correo electrónico: [marino2629@hotmail.com](mailto:marino2629@hotmail.com) ORCID: <https://orcid.org/0000-0003-0207-0048>

Fecha de recepción: 4 de agosto de 2022 - Fecha de aceptación: 7 de octubre de 2022

**Resumen**

La investigación tiene como objetivo, describir las dimensiones de la conducta ambiental y cómo se vinculan en los activos y pasivos de la organización. Para ello, se parte de la variable demográfica poblacional, los avances tecnológicos y el medio en que se desarrolla. Con los avances tecnológicos, se accede a grandes beneficios para el ser humano. Las innovaciones tecnológicas de la información y la comunicación dan lugar al impulso del desarrollo económico, para llevar a la humanidad a los umbrales de la inteligencia artificial. Todos estos adelantos tienen como escenario al medioambiente, proveedor natural que proporciona los insumos de las actividades antropogénicas que lo afectan y dan origen al cambio climático. Condición convertida en factor de riesgo financiero, ya que los grupos interesados incrementan más el consumo de productos amigables con el medioambiente. Reconocer las afectaciones negativas al medioambiente, es el camino a la integridad ambiental en todos los niveles de la organización; de arriba abajo y de abajo a arriba, permite establecer políticas ambientales para visibilizar los activos y pasivos ambientales que intervienen en la prevención y corrección de las externalidades negativas. Por lo tanto, a través del marco conceptual de la contabilidad se establecen los criterios cualitativos y cuantitativos en la protección al medioambiente y rendir cuenta a los grupos interesados de cómo la organización protege su entorno.

**Palabras claves:** dimensión, conducta, amigable, riesgo, ambiente.

### **Abstract**

The study aims to describe the dimensions of environmental behavior and how they are linked to the assets and liabilities of the organization. This is based on the population demographic variable, technological advances, and the environment in which it is developed. With technological advances, great benefits for human beings are accessed. The technological innovations in information and communication give rise to the impulse of economic development to bring humanity to the thresholds of artificial intelligence. All these advances have, as a scenario, the environment, a natural supplier that provides the inputs of anthropogenic activities that affect it and give rise to climate change. Condition converted into a financial risk factor since the interested groups increase the consumption of environmentally friendly products. Recognizing adverse effects on the environment is the path to environmental integrity at all levels of the organization; From top to bottom and from top to top allows environmental policies to civilize ecological assets and liabilities involved in the prevention and correction of negative externalities. Therefore, through the conceptual framework of accounting, qualitative and quantitative criteria are established for protecting the environment and accountability to the interested groups for how the organization protects its environment.

**Key words:** dimension, behavior, friendly, irrigation, environment.

### **Introducción**

El mundo es dinámico con una variable constante e inmutable, el cambio, que busca satisfacer los desafíos del ser humano, los cuales son innumerables y que el medioambiente proporciona los recursos para generar los bienes y servicios para ser agradable la vida. Relación desigual, el ser humano recibe insumos indispensables para su diario vivir, pagando al proveedor natural con afectaciones negativas.

La relación debe ser corregida en el ámbito de la reciprocidad. Para esto, los miembros de las organizaciones deben aceptar que sus actividades de productividad están afectando el medioambiente. Es el primer punto de partida para implementar las dimensiones de la conducta ambiental, la cual parte de la integridad ambiental, que sintetizan las buenas prácticas de los miembros de la organización con el ambiente, con responsabilidad moral, con el entorno de la organización y la conjugación de política de integridad ambiental, que exige una combinación de medidas sancionatorias y de prevención.

Las dimensiones de la conducta ambiental abren las puertas a las acciones preventivas y correctivas, las cuales tienen un efecto monetario y no monetario, reconocido por la contabilidad en su marco conceptual cualitativo y cuantitativo. Esto conlleva a una rendición de cuenta ambiental de la actuación interna y externa de la organización de la conducta ambiental.

## Desarrollo

La Oficina del Censo de Estados Unidos de Norteamérica estableció la proyección de la población mundial para el 1 de enero de 2018, cifra estimada, en 7 mil 444 millones 443 mil 881 personas (Excelsior, 2019). La ONU (2022) establece que en el 2011, la población mundial alcanzó los 7 000 millones de habitantes y en el 2021 aumentó aproximadamente 7 900 millones de habitantes. Las suposiciones indican de 8 500 millones de habitantes para el 2030, 9 700 millones en el 2050 y 10 900 millón en 2100. La conducta demográfica de los habitantes es de un crecimiento positivo, lo que exige mayor afectación ambiental y más responsabilidad en la conducta bilateral con el proveedor natural del planeta Tierra.

La conducta ambiental se convierte en un factor de riesgo para el futuro de la generación del planeta Tierra. Este factor es de consideración cuando la Organización de las Naciones Unidas (Noticias ONU, 2019) instituye que a 30 años, la población en el planeta Tierra aumentará en 2,000 millones. La población del presente y sus antecesores han transformado el mundo para satisfacer sus

necesidades fisiológicas y biológicas, pero con el compromiso de la sustentabilidad para la generación futura. En principio, estos grandes avances científicos y tecnológicos hacen agradable la forma de vida del ser humano en el planeta Tierra. Se ha acortado el tiempo de movilidad de un punto cero a uno equidistante, ya estamos en los umbrales de la inteligencia artificial.

La comunicación se da justo a tiempo en voz e imagen, los vehículos aéreos no tripulados se apoderan del espacio en la estrategia militar y civil para explorar áreas muy diversas. Los sistemas informáticos, en la medicina, logran grandes avances accediendo a mejorar la salud y aumentar la expectativa de vida de los seres humanos. La tecnología de la información y la comunicación establece nuevos paradigmas de conocimiento sobrepasando los límites de la frontera territorial y cultural. El hábitat del ser humano está invadido de innovaciones, que, en otras épocas, serían incompresibles y calificado de hechicería. Lasse (2018, p. 17) señala que la Inteligencia Artificial “es la capacidad de las máquinas para usar algoritmos, aprender de los datos y utilizar lo aprendido en la toma de decisiones tal y como lo haría un ser humano”.

El medioambiente ha estado capitalizando las innovaciones del ser humano en circunstancias diversas y constantes de la vida del individuo, quien ha utilizado los recursos para generar beneficios económicos y bienestar social. A cambio, el sujeto productivo devuelve a su proveedor natural, contaminantes que ponen en peligro la sustentabilidad del medioambiente para las próximas generaciones.

Los contaminantes ambientales pueden ser de tres vertientes: químicos, físicos y biológicos o la combinación de ellos; son el resultado del proceso productivo del ser humano, que, a raíz de la Revolución Industrial, inicia el comportamiento de producción como las operaciones a realizar, han cambiado. Se pasó del trabajo manual al trabajo mecanizado, la minería y explotación del carbón.

El crecimiento de las instalaciones industriales y la acumulación de *smog* son dos de los primeros signos de un ambiente contaminado. En 1948, se produjeron casos de contaminación del aire y muertes en Donora, Pensilvania, EE. UU., justo cuando se estaban implementando las primeras medidas de control de la contaminación del aire; se da inicio al cambio en la conducta ambiental.

A mediados del siglo XIX, surgen las diversas manifestaciones plásticas, logrando ubicarse en la categoría de un material omnipresente e inmortal, su degradación dura aproximadamente 200 años. Condición que, sumada a los acontecimientos naturales, ha dado lugar a la formación de la isla de plástico o basura, en el centro del Pacífico Norte cerca de las costas de Chile y Perú, con una densidad mayor a la de México y superando a Colombia. (Allsopp, Walters, & Santillo, 2019). En particular, la declaración de la ONU sobre la Responsabilidad Social; sostiene que cada minuto se consume 1 millón de botellas de plástico, se utilizan 500 mil millones de bolsas, 8 millones de toneladas entran al mar cada año y destruyen la vida marina (Noticias ONU, 2019).

El acuerdo global para disminuir el consumo de plásticos de un solo uso se alcanzó en la Cuarta Asamblea de la ONU para el Medio Ambiente en Nairobi, a la que asistieron más de 200 países. Reducir el consumo de plástico para el 2030 (Noticias ONU). La República de Panamá establece normativa legal para la reducción y el uso de bolsa de polietileno en los supermercados, autoservicios, almacenes o comercios en general, para transporte de productos o mercaderías (Asamblea Nacional, 2018), dando espacio a una normativa de conducta ambiental exigidas por normativa legal.

Para enmendar los daños al medioambiente, producto de las actividades antropogénicas, las organizaciones multilaterales y los estados están de una u otra forma convergiendo que la situación ambiental se da en función de la conducta ambiental que responde a las circunstancias económicas al producir bienes y servicios. Principio que pone de manifiesto dos vectores: consumo de recursos y

afectación negativa. La suma de ello es lo que se define como vector del desarrollo, constante desde el día uno de los seres humano hasta la fecha. El primero constituye su magnitud en el uso de los factores ambientales y el otro, en la generación de desechos, residuos y gases de efectos invernaderos, entre otras externalidades. Con dirección distinta y sentido contrario, para tener como resultado el desarrollo expresado en innovaciones constantes y externalidades negativas.

El vector de desarrollo tiene en riesgo o en un alto grado de vulnerabilidad el hábitat del ser humano, condición que exige dimensionar la conducta ambiental del cognitivo social, para internalizar la responsabilidad con su entorno. Para reconocer y aceptar la responsabilidad ambiental, precondition para la jurisdicción de las organizaciones y la confianza de sus usuarios o clientes, pero no solo leyes y normas ambientales, además responsabilidad moral, asimismo, no solo sanción, sino sobre todo, prevención y, por último, la política de responsabilidad ambiental y que esta sea continua y prescrito por la contabilidad, informando de la buena gobernanza del medioambiente con los seres humanos, con criterio de transparencia, rendición de cuentas ambientales, participación con los actores a lo interno y externo de la organización.

## **Dimensiones de la conducta ambiental**

En contexto del apartado anterior, la conducta ambiental se enmarca en cuatro dimensiones, requeridas en las organizaciones para que la contabilidad aporte información financiera y no financiera, para la sustentabilidad del ambiente, como se observa en la tabla 1.

Tabla No.1  
Dimensiones de la conducta ambiental

<b>Integridad ambiental</b>	<p>La correcta administración responde a las buenas prácticas de los empleados con el ambiente. Su conducta se enfoca en los riesgos a la integridad ambiental que pueden socavar seriamente la confianza depositada en la organización y, en consecuencia, su imagen y permanencia en el mercado, ya que la puede llevar a un riesgo financiero.</p> <p>La integridad ambiental es una precondition que se fortalece con los grupos interesados, para el desempeño eficaz y continuo de la organización. Una organización que carece de integridad ambiental puede perder la confianza a lo interno y externo de ella, por lo tanto, también su autoridad y competitividad. Los grupos interesados deben ser capaces de confiar en las organizaciones, porque son ellas proveedoras de muchos servicios básicos, tales como: Abastecimiento de agua, proveedores de energía eléctrica, el transporte y la salud, entre otros, por consiguiente, deben ser intachables y estar libre de toda sospecha de una conducta negativa con el medioambiente.</p>
<b>Responsabilidad moral con el entorno organizacional</b>	<p>Integridad ambiental significa más que simplemente observar leyes y normas ambientales. Las leyes son apenas un límite inferior y un punto mínimo de partida moral. Las normas y leyes no pueden cubrir todas las conductas ambientales. La vulnerabilidad ambiental es mayor cuando no existen normas o estas carecen de certeza, como sucede en situaciones nuevas, complejas y cambiantes. Además, los integrantes de la organización pueden sentirse en desacuerdo con un grupo de valores en conflicto. En este contexto, cuando tienen agencias, deben ser capaces de formar creencias moralmente aceptables y ser ambientalmente responsables, de acuerdo con los valores y estándares de buenas prácticas ambientales.</p>
<b>Político de integridad ambiental</b>	<p>Las políticas de integridad ambiental deben incluir sanciones y medidas preventivas. Las organizaciones deben intervenir cuando sus empleados atacan contra el medioambiente (castigo). Elimine las tentaciones que pueden llevar a los miembros de la organización a comportarse mal a priorizar la prevención. La acción no significa mayor eficiencia, pero los costos de inversión ambiental son muchos menores para evitar los altos costos ambientales asociados a la restauración del daño causado por las malas acciones, lo que se resume en que cualquier balboa de inversión en prevención, supera con creces las malas acciones costes en prevención, para así reparar daños o perjuicios del medioambiente.</p>
<b>Política de Integridad ambiental continua</b>	<p>La atención a la integridad ambiental debe ser permanente. Si la política de integridad ambiental se relaja cuando las cosas van bien, el riesgo de mayores externalidades negativas al medioambiente aumenta. En otras palabras, la integridad y la política ambiental deben estar permanentemente en la organización y una parte fija de la gestión operativa y de calidad de la entidad. La integridad ambiental no puede ser tratada como un proyecto, puesto que este tiene un período de conclusión y no es continuo. La integridad debe ser un componente estándar en la gestión y en el ciclo de políticas institucionales y organizaciones económicas o sociales.</p>

Fuente: Elaborado por el autor por medio de la bibliografía consultada.

## Contabilidad

Para Palacios (2013), “los constructos ambientales reconocidos por la contabilidad se conciben con discernimiento económico. Se declaran en la producción de bienes y servicios que ofrece el ente productor, llevando a la prudencia contable a reconocerlos y procesarlos como fueron valorados y desarrollados.” No obstante, al distinguirlas, las organizaciones y las dimensiones de las conductas ambientales aparte de las rentabilidades financieras o sociales que le corresponde al experto contable, reconocer los constructos pecuniarias concernientes al ambiente, encima del principio que los organismos son negocios dinámicos con presencia indefinida, esto incluye, que se dispongan de información de forma razonable para terceras personas de su conducta con el medioambiente.

La contabilidad, como una ciencia dinámica, ha evolucionado como sistema de información de conformidad con el desarrollo organizacional aceptado por las compañías, en interés a la estructura social dominante, como cuando esta era simple, como en la antigüedad y al inicio del período medieval, los reconocimientos de información requeridos, como expresa Montesinos (1978) se daban en modelo de estructuras sencillas y sus anotaciones se facilitaban en forma narrativa. Hoy, la sociedad ha evolucionado, sus herramientas laborales y de comunicación en el ciberespacio y la conducta ambiental, obligan a la contabilidad a adecuar sus estructuras de débito, crédito, costo, gastos y utilidad, al comunicar su conducta ambiental con información monetaria y no monetaria.

En el ámbito de reconocer la conducta ambiental, el conocimiento contable debe acatar que los criterios de las necesidades de origen económico se fundamentan por su escasez y sobre ellos, se articula el derecho o facultad de poseer el bien y disponer de él dentro de los límites de la legalidad, como señala Ochoa (2008), acto sumarial que da la libertad de disponer de los bienes a su exclusivo interés; esto es debido a que se le puede adjudicar valor monetario. Es

poco probable que los recursos naturales, a pesar de su participación en el proceso productivo, su abundancia y falta de propiedad, no permitan la valoración de los bienes económicos. En una participación más amplia son públicos; Elosegí & Sabater (2009), debido a que los activos no tienen un propietario claro y se obtienen de forma gratuita, todos los que incentivan su consumo e influencia los aceptan colectivamente sin ambigüedades. Esta situación empuja al medioambiente fuera del mercado de importes, el cual depende de las conductas ambientales que deben tener los consumidores de sus recursos y los grupos interesados, más que los límites de rentabilidad, el bienestar de la sociedad.

La historia reconoce los intentos de corregir la situación en un entorno de mercado de precios. Pigou advirtió sobre la necesidad de corregir el sistema de precios y crear un sistema fiscal para compensar las pérdidas resultantes (193, Coase, 1960). Según Coase (1960), estos impuestos son insignificantes. Argumenta que el daño ambiental debe abordarse, porque los beneficios de prevenir externalidades negativas superan las pérdidas de detener las operaciones, debido al agravio. En el comunicado afirmó que el interés público debe primar sobre los intereses directamente afectados. La teoría del siglo 21 erosiona la realidad e interés de la sociedad, el agravio producido al medioambiente está poniendo en peligro a la humanidad, el repararlo será más costoso que los beneficios que se pueden lograr al cambiar la conducta ambiental a lo interno y externo de las unidades productivas.

Lo expresado en el apartado anterior, advierte que los daños al medioambiente causado por la empresa, se está devolviendo en riesgo de capital y economía, a corto y largo plazo; también, tiene connotaciones sociales. El mercado, cada día, prefiere más los eco productos. Por consiguiente, toda marca busca conectarse con los nuevos consumidores, estas deben comprometerse con el

desarrollo sostenible y deben hacer de este una de las columnas vertebrales de sus negocios (Mercadotecnia, 2020). Convirtiéndose este aspecto, en un agente clave de competitividad, y esto se debe a que, en los sectores productores como los agrarios, servicios y materiales, entre otros, las clientelas promueven la realización de procedimientos de producción limpios que aseguren su eficacia. Condición que permite una mayor rentabilidad, a causa de la preferencia de los productos inclinados con la naturaleza (Abarca & Sepúlveda, 2001).

Consumidores colombianos manifiestan que el 35% están dispuesto a gastar más dinero en productos ecológicos frente a los convencionales (Blueshift Research, 2017). No obstante, estudios realizados en México reveló que de ocho de cada diez consumidores prefiere productos sostenibles, pero los precios elevados desalientan las compras, el 64% de los consumidores son más cautelosos en su gasto y 68% compra solo lo esencial; mientras que el 76% se está cambiando a productos sostenibles (Meza, 2022). El 85% de los españoles aceptan gastar más, independientemente del costo, si el producto en cuestión está etiquetado como sostenible (Economía Sustentable, 2020). Cada día, la sociedad se orienta a destacar el uso de productos amigables con el proveedor natural del planeta Tierra, el medioambiente.

Como parte de la nueva Agenda de Desarrollo Sostenible (ODS), los líderes mundiales se reunieron en las Naciones Unidas para adoptar un conjunto global de objetivos para acabar con la pobreza, proteger el planeta y garantizar la prosperidad para todos. Creen que las actividades de producción y consumo del mundo están ligadas a la explotación del medioambiente natural y sus efectos destructivos sobre el planeta y, además, creen que el proceso social y económico alcanzado en el último siglo está ligado a la degradación ambiental. La inversión amenaza los sistemas de los que requiere el futuro progreso (Organización de las Naciones Unidas, 2015).

El panorama de las dimensiones de la conducta ambiental y los acuerdos de la Agenda 2030 que enmarca 17 objetivos de desarrollo sostenible, convergen los hechos económicos dinámicos que varían de acuerdo con el escenario socioeconómico de las labores comerciales de precios, esos movimientos son examinados por la contabilidad con criterios numéricos y sus cualidades, mediante procedimientos específicos se elaborarán formas monetarias y no monetarias de información relativa a la realidad administrativa de los activos de las entidades económicas, para que los usuarios de dicha información puedan ajustar sus decisión en vínculo con dichas entidades económicas. (Juliá & Server, 2005).

La contabilidad comunica estimaciones de costos cuando los usuarios comerciales internos toman decisiones operativas. En este contexto, Silvana & Narváez (2021) argumentan que “la administración de costos es uno de los elementos más esenciales en cualquier desarrollo comercial exitoso para alcanzar una mayor rentabilidad financiera.” No obstante, para tomar decisiones sobre la inversión o el financiamiento de recursos financieros cuando las reservas provienen de usuarios externos, los contadores deben brindar información sobre la evaluación de la conducta económica, donde se observan los activos, gastos e ingresos durante un período predeterminado.

Los costos ambientales de la organización no están especificados. Por lo tanto, no son considerados por el Departamento de Contabilidad en la estructura de comunicación de la gestión ambiental corporativa. Debido a la existencia ilimitada de los recursos naturales, la falta de derechos de propiedad y los problemas de valoración de estos en el ámbito económico, cambian a la hora de controlar las emisiones de gases de efecto invernadero de las actividades de las personas y sus impactos negativos a corto plazo en el planeta Tierra.

Los daños al medioambiente tienen costos inimaginables, además, como en el efecto de las acciones antropogénicas, hay una carencia de responsables, por consiguiente, de forma individual y colectiva, deben tomarse acciones preventivas y correctivas para que las empresas comuniquen los costos reconocidos en dichas acciones, ya que el cambio climático es evidente con costos o gastos inimaginables expresados en la tabla 2.

Tabla No. 2

Evidencia del cambio climático con sus costos y gastos inimaginables

Evidencias	Efectos	Costos/gasto inimaginables
Clima global	Temperatura global promedio en el período 2015-2019, fue la más cálida que otro período equivalente registrado.	Temperatura estimada en 1,1° C, un grado más por encima de los tiempos preindustriales (1850-1900).
Incendios sin precedentes	Verano de 2019 vio incendios sin precedentes en el Ártico que emitieron 50 megatoneladas de carbono a la atmósfera.	El peso de carbono emitido en la región del Ártico superó a todos los fuegos unidos en esa región, en el período 2010-2018.
Ciclones devastadores	El período 2018 fue particularmente activo, con la mayor cantidad de tormentas tropicales de cualquier año en el siglo XXI.	Las pérdidas económicas globales están asociadas con los ciclones tropicales.
El hielo marino y la extensión del hielo continúan disminuyendo.	Entre 1979 y 2018, la extensión del hielo marino de verano en el Ártico disminuyó aproximadamente un 12% por año.	Los 4 valores más bajos de extensión de hielo marino en invierno fueron del 2015 al 2019.
El aumento del nivel del mar se está acelerando, el agua del mar se está convirtiendo más ácida.	La tasa observada de aumento del nivel medio global del mar se aceleró de 3,04 mm por año, entre 1997 y 2006, a aproximadamente 4mm por año, entre 2007 y 2016.	En general, la acidez de los océanos ha aumentado un 26% desde el origen de la era industrial.

Fuente: Elaborado por el autor de la publicación consulta de Quiñones (2019).

Fuera del poder de determinarse los costos, hay un eminente peligro de la vida del ser humano en el planeta Tierra. Condición que ha llevado a los agrupamientos interesados a tomar acciones y realizar aportes para mitigar los efectos de los gases invernadero. Su dimensión y repercusión han llevado a la sociedad a exigir, controlar y regular su producción, además, reconocer, desde la óptica de la contabilidad, los costos y gastos utilizados para la protección del entorno.

En el período 1992-2013, las Naciones Unidas ha presentado siete contribuciones significativas, enmarcadas en convenios que reconocen el cambio climático y metas para mitigar las afectaciones negativas al medioambiente; entre los cuales, se puede precisar: Convenio marco sobre el cambio climático, Protocolo de Kioto y los Objetivos de Desarrollo Sostenible. En ese mismo contexto, la Unión de Comunidades Europeas establece el presupuesto de información contable medioambiental, medición y publicación de las cuestiones ambientales en cuentas e informes anuales, y la guía para la evaluación de los costos ambientales.

En la óptica de los investigadores contables se realizan contribuciones, como: La contabilidad ambiental, la contabilidad social y ambiental, y modelos de una organización de informe contable para la administración ambiental en la industria hotelera de Panamá. Los aportes que se han efectuado desde la perspectiva multilateral y de investigadores, dan lugar a que las unidades productoras de servicios y bienes, ante la presión de los grupos interesados en la conservación del medioambiente, deben reconocer las dimensiones de su proveedor natural, de lo contrario están arribando a su fracaso financiero y económico. Cada avance en el espacio y tiempo dan evidencia de las externalidades negativas y la necesidad de consumir insumos ecológicamente amigables.

### **Consideraciones finales**

Estimaciones indican 8 500 millones de personas para el 2030, 9 700 millones en el 2050 y 10 900 millones en el 2100. No obstante, en el 2011 la población mundial alcanzó los 7 000 millones de personas y en el 2021 aumentó aproximadamente 7 900 millones. Estos indicadores demográficos ponen de manifiesto la afectación de espacio para la construcción de viviendas, disminución de áreas productivas para la agricultura, la búsqueda de innovaciones para satisfacer las necesidades humanas y hacer más digno el actuar del ser humano en su hábitat natural.

Las previsiones de la población y sus demandas utilizan el medioambiente como escenario, proveedor y factura del consumo. La administración de su recaudación se refleja en la variación climática por efecto de los gases de invernadero; es un fenómeno natural y benéfico para el ser humano, pues su asistencia en la atmósfera mantiene la temperatura de la Tierra en condiciones tales, que permiten el progreso de la vida, pero excediendo lo necesario para la atmósfera, contribuye al calentamiento de la Tierra y el aumento de la temperatura.

Para contribuir a que la producción de estos gases disminuya y se le dé la capacidad al sistema atmosférico de alcanzar sus niveles ideales, es necesario que el ser humano y sus organizaciones reconozcan las dimensiones de la conducta ambiental, induciendo políticas de integridad ambiental en todos los niveles de la agrupación que permita reconocer e informar de sus acciones preventivas y correctivas de las externalidades negativas a los grupos interesados.

En el marco global, los grupos interesados se han expresado de forma individual y multilateral, estableciendo objetivos y metas para la protección y sustentabilidad del medioambiente; los investigadores contables reconocen que los componentes fundamentales del medioambiente, tales como: el agua, el aire y otros, por su abundancia, no tienen hacendados y no se le puede reconocer precios o valor que la contabilidad pueda registrar; sin embargo, los criterios cualitativos y cuantitativos de la contabilidad, da las bondades para registrar los activos y pasivos ambientales destinados a la integridad y su política ambiental que se puede reconocer y registrar en los estados financieros, para que se rinda una cuenta ambiental a la comunidad del proceder en la protección de su entorno interno y externo.

## Referencias bibliográficas

Abarca, R. & Sepúlveda, S. (2001). *Eco-etiquetado: un instrumento para diferenciar productos e incentivar la competitividad*. Serie cuadernos técnicos/IICA; no17. 67 páginas.

Allsopp, M., Walters, A., & Santillo, D. &. (2019). *Wikipedia*.  
<https://es.wikipedia.org/wiki/Wikipedia:Portada>.

Asamblea Nacional de Panamá (2018) *Gaceta Oficial*. Obtenido de  
gacetaoficial.gob.pa:  
[https://www.gacetaoficial.gob.pa/pdfTemp/28448\\_B/GacetaNo\\_28448b\\_20180119.pdf](https://www.gacetaoficial.gob.pa/pdfTemp/28448_B/GacetaNo_28448b_20180119.pdf)

Blueshift Research. (2017). *Tendencia*.  
<https://www.caracoltv.com/actualidad/uno-de-cada-tres-consumidores-prefiere-productos-ecoamigables>

Coase, R. H. (1960). El problema del costo social, Traducción basada en la publicación original en The Journal of law and economics. *Estudios públicos*. [Online], <http://www.eumed.net/cursecon/textos/coase-costo.pdf>, 54 páginas. 12 diciembre 2010.

Economía Sustentable. (2020). *Economía Sustentable*.  
<https://economiasustentable.com/noticias/por-que-los-consumidores-estan-cada-vez-mas-obsesionados-con-los-productos-sustentables>

Elosegi, A. & Sabater, S. (2009). *Conceptos y técnicas en ecología fluvial*. Edición y producción: Rubes Editorial. Fundación BBVA. 444 páginas.

Excelsior. (7 de febrero de 2019). *excelsior.com*.

<https://www.excelsior.com.mx/global/2017/12/28/1210420>

Juliá, I. J. F & Server, I. R. J. (2005). *Contabilidad Financiera Tomo I: Introducción a la contabilidad*. Editora Universidad Politécnica de Valencia. 505 páginas.

Lasse, R. (2018). *Inteligencia artificial 101 cosas que debes saber hoy sobre nuestro futuro*. España: Editorial Planeta, S.A.

Mercadotecnia. (2020). *Merca2.0*.

<https://www.merca20.com/por-que-los-consumidores>

estan-cada-vez-mas-obsesionados-con-los-productos-sostenibles-estas  
son-las-cosas-que-debes-saber//

Meza, E. (6 de septiembre de 2022). *El Economista*.

<https://www.eleconomista.com.mx/autor/elizabeth.meza>

Montesinos, J. V. (1978). *Formación histórica, corrientes doctrinales y programas de la Contabilidad*, Universidad de Zaragoza, 75 páginas.

Noticias ONU. (15 de marzo de 2019). *Naciones Unidas*.

<https://news.un.org/es/story/2019/03/1452961>

Ochoa, G. O. E. (2008). *Bienes y derechos reales, Derecho Civil II*. Universidad Católica Andrés Bello. 710 páginas.

Organización de las Naciones Unidas. (3 de septiembre de 2022). *Naciones Unidas*.

<https://www.un.org/es/observances/world-population-day>:

<https://www.un.org/>

Organización de las Naciones Unidas. (015). *Bienvenidos a las Naciones Unidas*. <http://www.un.org/es/>

Palacios, M. (2013). *Modelo de un sistema de información contable para la gestión en la Industria hotelera de Panamá*. [Tesis de doctorado, Universidad de Panamá].

Sivana, M., & Narváez, C. (2021). Control y gestión de costos para la toma de decisiones. *Revista Interdisciplinaria de Humanidades, Educación, Ciencia y Tecnología*, VII(2), 36-68.

Quiñones, L. ( 2019). *Bienvenidos a las Naciones Unidas*. (N. ONU, Productor) <https://news.un.org/es/story/2019/09/1462482>

Velazco González, N. (2019) El Papel de la de la Auditoría Forense para prevenir la corrupción en el sector público [Ensayo Especialista, Universidad Militar Nueva Granada Colombia].

## **PROPUESTA DE REFORZAMIENTO PARA LAS AUDITORÍAS FORENSES ANTIFAUDE EN EL SECTOR GUBERNAMENTAL**

### **REINFORCEMENT PROPOSAL FOR ANTI-FRAUD FORENSIC AUDITS IN THE GOVERNMENT SECTOR**

Juan Iván Rogers Harper- Instituto Internacional de Auditores Forenses  
Antifraude, Panamá.

Correo electrónico: jrogers@iiafa.org ORCID: <https://orcid.org/0000-0002-2587-923X>

María Félix Valencia Alderete-Universidad de Panamá, Panamá.

Correo electrónico: mariaf.valencia@up.ac.pa ORCID: <https://orcid.org/0000-0002-2450-8672>

Fecha de recepción: 12 de agosto de 2022 - Fecha de aceptación: 10 de octubre de 2022

#### **Resumen**

La auditoría forense en Panamá, ha evolucionado tanto en el sector público como en el privado. Para el año 2015, la Contraloría General de la República de Panamá crea la Dirección Nacional de Investigación y Auditorías Forense, quienes son los encargados de detectar y prevenir la posible ocurrencia de fraude y corrupción que podrían provenir de los funcionarios públicos o los agentes de manejo. Sin embargo, por lo complejo que se ha tornado el Estado, el aumento de su presupuesto que se experimenta cada año y el poco personal de auditoría, se hace difícil la realización de las auditorías forenses oportunas que tanto demanda la ciudadanía. Por esta problemática a través de este ensayo recomendamos propuestas para que auditores forenses antifraude independientes puedan apoyar la gestión gubernamental. Dividimos las propuestas en dos pasos primero establecer la forma de pago de estos profesionales que consistiría del Presupuesto de la deducción del 0.01 al 1% a los contratistas que proveen productos, bienes y servicios al Estado. Y el segundo paso sería el sistema o mecanismo de escogencia de los Auditores

Forenses Antifraude mediante un Consejo Superior Independiente compuesto por personal de la Contraloría General de la República de Panamá y gremios profesionales de Contadores Públicos Autorizados (CPA) a nivel nacional. Esto con la finalidad de ayudar a la ejecución de las auditorías forenses necesarias para el buen manejo de los bienes y fondos del Estado.

**Palabras claves:** Auditoría Forense Antifraude, detectar, prevenir, fraude, corrupción, lavado de dinero, flagelos.

### Abstract

The Forensic Auditing in the Republic of Panama has grown in both the public and private sectors. The General Comptroller of the Republic of Panama in 2015 created the National Department of Investigation and Forensic Auditing, who are in charge of detecting and preventing the possible occurrence of Fraud and Corruption that could come from public officials or management agents. However, due to how complex the State has become, the increase in its budget that is experienced every year and the lack of auditing staff, it is difficult to carry out the timely forensic auditing that citizens demand so much. Due to this problem, through this essay we recommend proposals so that independent Anti-Fraud Forensic Auditors can support government management. We divided the proposals into two steps: first, establish the form of payment for these professionals, which would consist of the Budget deduction of 0.01 to 1% for contractors who provides products, goods and services to the State. And the second step would be the system or mechanism for choosing the Anti-Fraud Forensic Auditors through a Consultative Council made up of personnel from the Comptroller General of the Republic of Panama and professional associations of Certified Public Accountants (CPA) at the national level. This in order to help carry out the forensic auditing necessary for the proper management of State assets and funds.

**Keys words:** Anti-Fraud Forensic Auditing, detect, prevent, fraud, corruption, money laundering, flagellum.

## Introducción

Con el transcurrir de los años el engranaje gubernamental de la República de Panamá se torna más extenso, complejo y con mayor presupuesto, para el año 2023 el presupuesto se estima será por un monto de B/.27,579.4 millones lo que equivale en un aumento del 6.4% con relación al del año 2022 de B/.25,126.6.

Este incremento conlleva responsabilidades para los auditores de la Contraloría General de la República de Panamá quienes por mandato constitucional se les encomienda el “fiscalizar y regular mediante el control posterior, todos los actos de manejo de fondos y otros bienes públicos” (Constitución Política de Panamá, artículo 280) muy en particular para los auditores de la Dirección Nacional de Investigación y Auditoría Forense, quienes deben entre otras funciones prevenir el mal uso de los recursos del Estado a través de sus auditorías forenses.

Sin embargo, esta función podría dificultarse por la poca cantidad de auditores dedicados a las auditorías forenses 40 en total para un presupuesto Estatal en constante aumento, lo que se convierte en problema de detección y prevención de la presunta ocurrencia de fraude y corrupción a nivel gubernamental.

Nuestro objetivo con este ensayo es describir una propuesta de dos pasos de reforzamiento con personal de Auditoría Forense Antifraude que apoye la ejecución de auditorías forenses a nivel nacional que realiza la Contraloría General de la República de Panamá.

## Desarrollo

En la actualidad y luego de los escándalos financieros que han ocurrido en la última década como el de Odebrecht, es en la persona del Contador Público Autorizado (CPA) en quien la comunidad panameña e inclusive internacional deposita su confianza a la hora del manejo y salvaguarda de los fondos y recursos públicos.

La Auditoría Forense Antifraude es la nueva especialidad del Contador Público Autorizado o Idóneo que atiende de manera integral la prevención, disuasión, control, cumplimiento regulatorio, manejo de riesgos, detección, investigación, descarte o confirmación de la posible ocurrencia de Fraude, Corrupción y/o Lavado de Dinero, que afecta a individuos, empresas y gobiernos, donde mediante un Informe de Auditoría Especial Forense o Programa Triple AAA (antifraude, anticorrupción y antilavado) pueden combatirse o prevenirse estos flagelos. (Rogers Harper, 2021, p.107).

Hay que tener presente que “la auditoría es una práctica de trascendental importancia social y económica, debido a la confianza que se deposita en el trabajo de los contadores cuando ellos extienden su garantía personal o fe pública.” (Montilla Galvis y Herrera Marchena, 2005, p.84).

Los escándalos financieros en el sector gubernamental son más visibles por tratarse de los fondos y bienes del Estado, puesto que “repercuten no solo en el patrimonio de las víctimas, se pierden empleos, se incumple con los objetivos de las instituciones públicas y privadas y se impide el pago de tributos afectando en general el sistema financiero” (Sandoval Alanís, 2020, p.170), por eso despiertan el interés de la ciudadanía ya que son ellos los dueños de la cosa pública.

En opinión de (Velasco González 2019) “la búsqueda de herramientas que apunten al crecimiento de las organizaciones en el sector público, se presenta como alternativa la Auditoría Forense, la cual conduce a fortalecer y a realizar cambios estructurales en las organizaciones, no solo en el estado, sino también en el sector público.”

Para los años noventa del siglo pasado, en la República de Panamá se inicia la ejecución de las primeras auditorías forenses en el sector gubernamental con la

creación del Departamento de Auditorías Especiales en la Dirección Nacional de Auditoría General de la Contraloría General, precursora de la actual Dirección Nacional de Investigación y Auditoría Forense que inició funciones en el año 2015, mediante el Decreto No.072-15-Leg de enero de 2015, reestructurada mediante la resolución No.168-2021-DNMySC de 5 de febrero de 2021.

A pesar que se ha obtenido experiencia en las técnicas de la auditoría forense y de contar con excelentes profesionales, los problemas como falta de personal y capacitación actualizada aún prevalecen.

Tomando en cuenta que los gobiernos pierden aproximadamente el 5% de sus presupuestos anuales en situaciones potencialmente acontecidas por fraude, corrupción y lavado de dinero (que constituyen la raíz de todos los riesgos), en Panamá para el año 2023 el Estado puede perder alrededor de B/.1,379 millones debido a que el presupuesto total se estima en B/.27,579.4 millones. Como se podrá apreciar, el peligro al que se enfrenta el manejo de los bienes y fondos públicos es considerable.

Ante esta perspectiva muchos se preguntarán si el Estado panameño por medio de sus Auditores Forenses Antifraude tienen el suficiente personal para afrontar este riesgo, que puede perjudicar sin lugar a dudas los beneficios que dicho presupuesto debe brindarle a la ciudadanía, quienes mediante sus impuestos hacen posible que se recauden los ingresos necesarios para el funcionamiento del Estado.

Esto es debido a que los esfuerzos de los Auditores Forenses Antifraude son preventivos o detectivos (dos conceptos imposibles de separar), siendo el primero el que más recursos requiere porque mitiga la pérdida de recursos y fondos estatales mediante el fortalecimiento de los Controles Internos Antifraude (controles no tradicionales), luego de una evaluación de actividades y esquemas de la potencial

ocurrencia de las distintas configuraciones de fraude, corrupción y lavado de dinero, no en base a la evaluación de matrices de riesgos que califican riesgos bajo, moderado o alto, ya que esto no funciona.

En ese orden de ideas el artículo segundo del decreto No.072-15-Leg de enero de 2015, en su numeral dos indica como una de las funciones de la Dirección Nacional de Investigación y Auditoría Forense la de “identificar, prevenir, disuadir y perseguir el fraude y la corrupción en la que se vea involucrados servidores públicos y particulares en el manejo de fondos y bienes públicos.”

Toro Álava, et.al. (2021) sostienen que “la prevención requiere de emprender acciones en el presente, para evitar fraudes en el futuro. La auditoría forense preventiva también brinda asesoría para que la misma institución pueda detectar y afrontar algún tipo de acto no lícito.” No obstante, no existe eficaz prevención sin conocimientos, experiencia y credenciales en el manejo integral de los flagelos que lo originan, y que hoy día sus regentes no convergen.

En base a lo antes descrito, el Estado necesita reforzar el equipo de Auditores Forenses Antifraude, por lo que presentamos recomendaciones que se pueden aplicar para la ayuda que necesitan las actuales auditorías forenses en el sector público panameño, las cuales detallamos en los siguientes pasos.

## **Primer paso**

Lo primero es determinar de dónde saldrían los fondos para pagar los honorarios profesionales y gastos relacionados con la realización de las auditorías forense antifraude.

La recomendación que se propone consiste en un porcentaje sugerido de entre el 0.01% y el 1.0% aplicado (de acuerdo a una escala porcentual que iría en

forma porcentual descendiente conforme al monto de contratación ascendente) del monto total de la contratación, y que sería descontado y retenido por el Estado, del monto a pagar al contratista en cada desembolso según lo contemple cada contratación.

Tabla No.1  
Ejemplo de tabla porcentual

Monto del contrato	Porcentaje
150 mil a 1 millón	1%
1 millón a 500 millones	0.07%
500 millones a 1,000 millones	0.05%
Mas de 1,000 millones	0.03%

**Fuente:** Elaborado por los autores

La escala sugerida podría ampliarse en mayores renglones para minimizar el impacto de pasar de un tramo a otro de la tabla con la finalidad que sea más nivelada o gradual.

## Segundo paso

Para la escogencia de los Contadores Públicos Autorizados (CPA) que realicen las Auditorías Forenses Antifraude. Sugerimos que la Contraloría General de la República de Panamá, como ente responsable de fiscalizar los bienes del Estado conforme un equipo o Consejo Superior Independiente que puede estar integrado por personal de la Dirección Nacional de Investigación y Auditoría Forense y mayoritariamente por profesionales con experiencia y credenciales de los gremios de CPA Panameños, reconocidos por la Junta Técnica de Contabilidad, quienes se encargarán de escoger a las firmas de Auditores Forenses Antifraude o a Auditores Forenses Antifraude Independientes, con comprobada y acreditada experiencia y credenciales vigentes, que se encargarán de ejecutar y entregar el Informe de

Auditoría Especial Forense a la Contraloría General de la República de Panamá para su revisión y toma de decisiones.

Estas firmas o independientes deben estar integrados por profesionales idóneos y con experiencia de más de 5 años en la realización de Auditorías Forenses (no Peritajes Contables), donde hayan investigado, develado y documentado presunto esquemas o configuraciones de fraude, corrupción y lavado de dinero en el sector privado, público o mixto, a nivel nacional o internacional, con credenciales vigentes en esta especialidad y comprobar que haya pasado satisfactoriamente la prueba voluntaria del polígrafo (esto para garantizar la honestidad en los servicios)

Se les convocaría anualmente para la presentación y verificación de sus experiencias y credenciales con lo cual serían aptos para recibir las asignaciones de realizar la Auditoría Forense Antifraude de manera uniforme por competencias, experiencia en los flagelos, credenciales vigentes, disponibilidad u otros factores, inclusive, al azar, si así lo determina el Consejo Superior Independiente.

Los Auditores Forenses Antifraude independientes podrían actuar a título personal o través de firmas y recibirán el pago de sus servicios incluyendo los expertos que necesiten para complementar su investigación como ingenieros informáticos, arquitectos, abogados entre otros profesionales y especialistas, honorarios que serán pagados por el Consejo Superior Independiente quien a su vez recibirán los fondos de la retención que le hace el Estado al contratista.

Para lograr nuestra propuesta la Contraloría General de la República de Panamá puede presentar ante la Asamblea Legislativa la iniciativa de incluir en la Ley de Presupuesto la deducción del 0.01 al 1% a los contratistas que realicen contrataciones para la proveeduría de obras, productos, bienes y servicios con el Estado.

## Consideraciones finales

La Contraloría General de la República de Panamá, como ente responsable del buen manejo de los fondos del Estado debe garantizar una correcta fiscalización de los mismos, con personal idóneo y preparado en las diversas ramas de la auditoría. Sin embargo, el poco personal sin duda resulta en una gran desventaja para su misión.

Por ello, las recomendaciones presentadas no buscan demeritar, reemplazar, competir y quitarles espacio a los Auditores de la Contraloría General de la República de Panamá, especialmente a los de la Dirección Nacional de Investigación y Auditoría Forense, ya que nuestra intención es reforzar, apoyar, agilizar la carga de trabajo y hallazgos, así como compartir herramientas y prácticas del nuevo enfoque de Auditoría Forense Antifraude, que redunde en beneficio para el país en el uso y disposición correcta de los fondos, bienes y recursos del Estado.

## Referencias Bibliográficas

Asamblea Nacional de Panamá (2004) *Constitución Política de la República de Panamá*. Gaceta oficial 25,176.

Contraloría General de la República (2015). Decreto Número 072-15 Leg. *por la cual se crea la Dirección Nacional de Investigación y Auditoría Forense (DIAF)*

Contraloría General de la República (2015). Resolución Número 168-2021-DNMySC. *Por la cual se Reestructura Organizacionalmente la Dirección Nacional de Investigaciones y Auditoría Forense de la Contraloría General de la República y se actualiza su Manual de Organización y Funciones.*

López Jordi, M. del C., Piovesan, S., Pereira, V., Patrón, C., Lima, A., López Jordi, M. del C., Piovesan, S., Pereira, V., Patrón, C., & Lima, A. (2019). Proceso de arbitraje para la calidad de las revistas científicas. *Odontoestomatología*, 21(34), 74-77. <https://doi.org/10.22592/ode2019n34a9>

Montilla Galvis, O., Herrera Marchena, L. (2006). El Deber Ser de la Auditoría. *Estudios Gerenciales*, (98), 84-110. [http://www.scielo.org.co/scielo.php?script=sci\\_arttext&pid=S0123-59232006000100004#:~:text=La%20auditor%C3%ADa%20es%20una%20pr%C3%A1ctica,p%C3%BAblica%2C%20respecto%20del%20trabajo%20de](http://www.scielo.org.co/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S0123-59232006000100004#:~:text=La%20auditor%C3%ADa%20es%20una%20pr%C3%A1ctica,p%C3%BAblica%2C%20respecto%20del%20trabajo%20de)

Rogers Harper, J. (2021). *Auditoría Forense Antifraude* (Guía Práctica). Tomo I. Editorial Serviprensa, (107), 105-116.

Sandoval Alanís, M. (2020). Consecuencias y efectos de los delitos financieros, económicos y bancarios. Su impacto económico y en las finanzas públicas y privadas, así como en la calidad de vida de la sociedad mexicana. *Derecho & Opinión Ciudadana* 4(8), 167-189. [http://iip.congresosinaloa.gob.mx/Rev\\_IIP/rev/008/006.pdf](http://iip.congresosinaloa.gob.mx/Rev_IIP/rev/008/006.pdf)

Toro Álava, W., Lindao, M., Suarez Mena, K, Mosquera Soriano, G. (2021). Auditoría Financiera-Forense como herramienta de control y detección de fraude en la provincia de Santa Elena. *Universidad y Sociedad* 13(4), 267-276. [http://scielo.sld.cu/scielo.php?script=sci\\_abstract&pid=S2218-36202021000400267](http://scielo.sld.cu/scielo.php?script=sci_abstract&pid=S2218-36202021000400267)

Velazco González, N. (2019) El Papel de la de la Auditoría Forense para prevenir la corrupción en el sector público [Ensayo Especialista, Universidad Militar Nueva Granada Colombia]. <https://repository.unimilitar.edu.co/bitstream/handle/10654/32548/VelascoGonzalezNormaXimena2019.pdf?sequence=2&isAllowed=y>

## INCIDENCIA DEL INFORME DE AUDITORÍA FORENSE EN EL PROCESO PATRIMONIAL

### INCIDENCE OF THE AUDIT REPORT ON THE PATRIMONIAL PROCESS

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

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

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

#### Resumen

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

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

## Abstract

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

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

## Introducción

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

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

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

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

## **Desarrollo**

### **A. Aspectos Normativos**

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

## **B. El Informe de Auditoría**

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

(Arias 2003, p.140)

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

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

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

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

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

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

### **Consideraciones finales**

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

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

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

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

### Referencias bibliográficas

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

Calderón Noboa J.A. (2017). Auditoría Forense. Posibles tendencias de las investigaciones. *Revista Publicando*, 4 No.10(2), 383-390. [https://revistapublicando.org/revista/index.php/crv/article/view/502/pdf\\_326](https://revistapublicando.org/revista/index.php/crv/article/view/502/pdf_326)

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

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

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

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

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

**LAS TECNOLOGÍAS DE LA INFORMACIÓN Y COMUNICACIÓN EN  
ENTIDADES PÚBLICAS RECAUDADORAS DE IMPUESTOS EN PANAMÁ****INFORMATION AND COMMUNICATION TECHNOLOGIES IN PUBLIC  
ENTITIES THAT COLLECT TAXES IN PANAMA**

Blanca Rodríguez de Grimaldo -Universidad de Panamá. Facultad de  
Administración de Empresas y Contabilidad. Panamá

Correo electrónico: [blanca.degrimaldo@up.ac.pa](mailto:blanca.degrimaldo@up.ac.pa) ORCID: <https://orcid.org/0000-0002-8602-9423>

Fecha de recepción: 14 de octubre de 2022 - Fecha de aceptación: 5 de diciembre de 2022

**Resumen**

Esta investigación enfoca el uso de las tecnologías de la información y comunicación en las entidades públicas, Caja de Seguro Social, Dirección General de Ingresos y Municipio de Panamá, de la República de Panamá con la finalidad de dar a conocer a sus usuarios los servicios que brindan, en línea, de una forma segura estableciendo firmas digitales y claves de acceso mediante el uso del internet. Estas tecnologías brindan un beneficio mutuo contribuyente – entidad, permitiendo un gran avance en la digitalización de la información en línea y un desarrollo convertido en eficacia ahorrando tiempo y dinero. Muchos usuarios desconocen todos los servicios que se pueden tramitar en línea y este trabajo pretende darlo a conocer.

Palabras clave: Tecnología de la información y comunicación, firmas digitales, beneficios y eficacia.

## Abstract

This research focuses on the use of information and communication technologies in public entities: Social Security Fund, General Directorate of Revenue and Municipality of Panama, of the Republic of Panama in order to publicize the services they provide, online, with the use of the internet, to their users in a secure way establishing digital signatures and access codes. These technologies provide a mutual benefit contributor – entity, allowing a breakthrough in the digitization of online information and a development converted into efficiency saving time and money. Many users are unaware of all the services that can be processed online and this work aims to make it known.

Keywords: Information and communication technology, digital signatures, benefits and effectiveness.

## Introducción

Las Tecnologías de la Información y Comunicación, comúnmente conocidas como las TICs, han generado mundialmente una indudable revolución. En todas las esferas y disciplinas estas tecnologías han originado grandes cambios para beneficio de sus usuarios.

Durante las últimas décadas, estas tecnologías, en las áreas contables y fiscales, en la República de Panamá, han marcado un gran auge proporcionando a profesionales de la contabilidad, empresas y entidades gubernamentales recaudadoras de impuestos, un indudable beneficio cuantificado en ahorros de tiempo y dinero, además de un servicio de 24 horas al día, los 7 días de la semana permitiendo así, extender el horario de entrega para el cumplimiento de las obligaciones.

Sin lugar a dudas,” la innovación tecnológica tiene como propósito principal impactar en la percepción final de los clientes, creando niveles de satisfacción y de calidad por encima del estándar y logrando el reconocimiento y posicionamiento esperado con base en la diferenciación. “ (Flores Ccanto, et.al.,2019,p.1225)

Para esta investigación se seleccionó a la Dirección General de Ingresos del Ministerio de Economía y Finanzas, la Caja de Seguro Social y el Municipio de Panamá, como entes recaudadores de impuestos para analizar el uso de la tecnología de la información y comunicación y la existencia de beneficio entre contribuyentes e institución.

El objetivo de este trabajo es dar a conocer los servicios más comunes que brindan estas instituciones públicas a la ciudadanía, en especial a sus contribuyentes, con el uso de estas tecnologías que, sin duda alguna, muestran un avance significativo en beneficio de ambos, contribuyente – institución.

## **Desarrollo**

Hoy en día las exigencias de mantener la información, al día y disponible, sea esta contable o administrativa se ha convertido en una obligación. Las entidades públicas como las empresas privadas, se han visto avocadas al uso de la tecnología de la información y comunicación como herramienta importante en su desarrollo diario para la toma de decisiones y mejorar la productividad.

Stumpo (2010) señala que “las tecnologías de la información y las comunicaciones (TIC) pueden jugar un rol importante en mejorar la competitividad y la productividad de las empresas.” (p.1)

Desde la posición de Gimeno (2010)

Existen una serie de tendencias en la forma de gestionar la innovación que viene condicionada por el ambiente externo, que es el que suele influir en los

procesos. Los más importantes son: procesos de innovación más rápidos y más continuos frente a la globalización de la demanda, aumento de la productividad y velocidad en los procesos de innovación gracias a las TIC, creciente utilización de recursos tecnológicos externos y compartidos, acortamiento del ciclo de vida de los productos y velocidad del cambio tecnológico y acercamiento de las fronteras tecnológicas.

En Panamá, desde las últimas décadas, las entidades públicas como Caja de Seguro Social, Dirección General de Ingresos y el Municipio de Panamá, por la necesidad de conocer sus ingresos reales, sus cuentas pendientes de cobro, los contribuyentes activos, entre otros, se han visto obligados de realizar grandes inversiones en tecnología de la información y comunicación para poder mantener al día su información, sin olvidar el beneficio para sus contribuyentes.

Uno de los elementos más preciados que tenemos, el tiempo, lo podemos aprovechar al máximo, haciendo uso de estas tecnologías y ¿cómo lo podemos medir?, con el desarrollo.

**Desarrollo = Tecnología + Entidades**

Lo que realmente nos aportan estas tecnologías de la información y comunicación es la eficacia ya que es el punto clave para demostrarnos su contribución al desarrollo. Los usuarios de estas entidades, han pasado por la etapa de formar interminables filas para ser atendidos y realizar los pagos en cumplimiento con las contribuciones exigidas por estas entidades.

Muchos usuarios desconocen los servicios virtuales que brindan estas entidades y se presentan a sus instalaciones, encontrándose que deben realizar sus transacciones desde la plataforma, vía internet.

Uno de los objetivos de esta investigación es dar a conocer algunos de los servicios más importantes que brindan estas entidades los cuales se pueden realizar desde la comodidad de sus oficinas, residencias o telefonía celular, las 24 horas del día, los siete días de la semana.

¿Qué servicios nos brindan estas instituciones?

## **Caja de Seguro Social.**

Desde la década del 2010, la Caja de Seguro Social implementa el Sistema de Ingresos y Prestaciones Económicas (SIPE). Esta herramienta fue desarrollada por esta institución poniéndola al servicio de sus empleadores y es accesible vía internet. Fue un gran avance de modernización ya que sus servicios son en línea.

Con esta herramienta los empleadores: públicos, privados y domésticos, al igual que sus asegurados pueden realizar sus transacciones, de manera oportuna, rápida y segura, desde la comodidad de un lugar de su preferencia ingresando a <https://w3.css.gob.pa>

Presentamos algunos íconos de su plataforma los cuales nos permiten ingresar a los servicios indicados:



Fuente: Caja de Seguro Social página web <https://w3.css.gob.pa>

En la Caja Virtual el usuario podrá realizar sus pagos y tener acceso para obtener su paz y salvo, ficha digital, talonario digital y afiliaciones. Cuenta con un área de atención que podemos acceder a la dirección señalada.

Con la opción Trámites en línea podemos realizar trámites relacionados a maternidad, afiliación y asegurados voluntarios. La dirección para ingresar al nuevo portal es **<https://tramites.css.gob.pa>**



Fuente: Caja de Seguro Social página web **<https://tramites.css.gob.pa>**

Se pueden obtener las Firmas digitales. Para los trabajadores nuevos, la afiliación de empleados y aviso de entrada, para darle ingreso al empleado.

Reportar: novedades y planilla de sueldos mensual, obtener la facturación mensual, pago, solicitudes de prestaciones económicas. Los pagos ya pueden realizarse en los bancos de la localidad mediante la banca en línea. Las firmas

digitales son asignadas para el elaborador y representante legal quienes tendrán sus respectivas claves de acceso.

Rojas, et.al. (2011) indican “que la firma digital es equivalente a la firma manuscrita y permite incorporar las garantías básicas de seguridad de: autenticidad, confidencialidad, integridad y no repudio. Además, identifica (con una llave criptográfica) a una persona autora y emisora (certificada) de un documento informático.” (p.8)

La ficha en papel fue eliminada y reemplazada por la ficha digital. La ficha digital le muestra al asegurado, el historial de sus cotizaciones y el vencimiento de la misma. Es utilizada para atención médica y retiro de medicamentos, También es solicitada por empresas financieras para transacciones externas.

Los asegurados pueden solicitar sus citas médicas y la ficha digital desde la plataforma. Al igual que los empleadores y proveedores, los asegurados pueden acceder a esta plataforma para realizar sus trámites. El sistema genera automáticamente multas, recargos e intereses por el cumplimiento tardío en el pago de las obligaciones.

## **Municipio de Panamá**

La forma de tributar el impuesto municipal es en base al ingreso bruto anual, aplicable a tablas progresivas de acuerdo a la actividad comercial. Este impuesto debe ser pagado mensualmente. También podrá realizar un solo pago anual, durante el mes de enero y obtendrá un descuento por pronto pago.

Antes de implementar la plataforma, el municipio actualizaba los impuestos cada dos años de acuerdo a los datos censados a sus contribuyentes. En este censo los inspectores solicitaban la declaración de renta presentada ante la Dirección General de Ingresos y tomaban la información de los ingresos brutos declarados por el contribuyente. Finalizado el censo, se realizaban los cálculos del impuesto a pagar.

En la actualidad, el contribuyente debe presentar anualmente, en la plataforma del municipio, la declaración de renta de sus ingresos bruto y automáticamente los montos de sus impuestos son actualizados de acuerdo a la tabla vigente y el monto declarado.

Podemos observar el beneficio que ha obtenido el Municipio de Panamá al implementar su plataforma ya que eliminó por completo el censo bianual, generando ahorro en el costo de esta actividad. Otro beneficio brindado por estas tecnologías es la disponibilidad de la información, a tiempo, necesaria para el cálculo puntual de sus impuestos los cuales son cobrados sobre cifras actualizadas. El sistema genera automáticamente multas, recargos e intereses por el cumplimiento tardío en el pago de las obligaciones.

El contribuyente, también se beneficia porque los trámites pueden ser realizados desde la comodidad de sus oficinas, ahorrando en tiempo y horas hombre pagadas las cuales son utilizadas provechosamente. Debe contar con una clave de acceso como medida de seguridad.

Algunas de los trámites en línea, que se pueden presentar en esta plataforma con sólo ingresar a la dirección <https://mupa.gob.pa> son:

Declaraciones: Declaraciones anuales del contribuyente, declaraciones de canteras y clubes de mercancía.

Gestión ambiental: Tala, poda y trasplante,

Planificación urbana: certificado de uso de suelo.

Contribuyente: consulta de obligaciones, estado de cuenta, arreglo de pagos, pago en línea, emisión de liquidación o factura de pago, agendar citas, paz y salvo.

Obras y construcciones: consultar trámites, permiso de construcción, anteproyecto digital.

Certificaciones: certificación corta, certificación larga y certificado de fumigación.

Publicidad y negocios: publicidad fija y móvil, canteras, club de mercancías, clientes y proveedores.

Vehículos: renovación anual de placa, consultar disponibilidad de placa, citas para retiro de placa, solicitar entrega de placa a domicilio, cambio de oficina de entrega de placa, solicitud de tarjeta de traspaso, realizar traspaso de placa.

La plataforma cuenta además con videos tutoriales para ayuda del usuario.

## **Dirección General de Ingresos.**

Al igual que las otras instituciones, en la década del 2010 se presentaron los mayores avances. Fue en el año 2016 cuando la Dirección General de Ingresos lanza su plataforma en línea con el conocido etax.2. Anterior a esta fecha los compromisos de los contribuyentes eran presentados por medios magnéticos. Los contribuyentes podían instalar en sus computadoras el programa ofrecido por esta entidad y la información era presentada personalmente, para su recepción, en forma impresa y junto con un diskette. La información del disquete era capturada por funcionarios en esa dirección y posteriormente la impresión era sellada como acuse de recibo. Las filas para la entrega eran interminables y el tiempo de espera, agotador.

Hoy en día todos los contribuyentes, sin excepción, deben presentar sus obligaciones en línea y es imperante tener un correo electrónico debidamente registrado, de lo contrario no podrán realizar ninguna transacción. Los contribuyentes antiguos están obligados a actualizar su información. Además, deberán obtener su dígito verificador, conocido como DV, al igual que su número de identificación tributario (NIT), clave de seguridad para poder ingresar a la cuenta personal de cada contribuyente.

La plataforma permite ingresar sin el NIT, sólo para las áreas de consulta general. Aquí se podrá ingresar a:

Registro: para consultar dígito verificador, obtener NIT, solicitud de certificado de residencia fiscal, solicitud de inscripción para personal natural y jurídica al igual que registro de correo electrónico para fincas.

Certificaciones: podrá verificar autenticidad de paz y salvo, verificar autenticidad de certificaciones con QR, verificar autenticidad de certificaciones y verificar declaración jurada.

Herramientas: ver las aportaciones CSS, instructivo formularios de renta, instructivos de informes, calcular recargo e intereses, instructivos formularios tributación internacional, generar boleta de pago múltiple electrónica, cálculo sobre la renta, instructivos otros formularios y calculadora de descuentos de inmuebles.

Consultas: actividades económicas-ocupaciones, consulta ruc activos, exoneraciones especiales, asociación sin fines de lucro autorizadas, contribuyente ITBMS, FAQs, avisos de operación, exoneraciones automáticas y Ruc anterior de finca.

Otros: preparar declaración para presentación en oficina DGI

Todos los contribuyentes, para presentar sus compromisos fiscales, tienen que ingresar con su Registro Único de Contribuyente (RUC), su respectivo número de identificación tributario (NIT) y automáticamente quedará conectado en línea, disponible para los trámites que desee realizar.

Todos los contribuyentes, por medio del internet e ingresando a la dirección <https://etax2.mef.gob.pa> podrán realizar las actividades sobre declaraciones juradas y documentos, registro único de contribuyente, consultas, inmuebles, agente de retenciones, agente residente, realizar pagos, regularización tributaria, factura electrónica, cuenta corriente tributaria y documentación jurídica entre otras.

Cuenta con la opción de presentar más de 30 impuestos como: Declaración de Renta Natural o Jurídica, Declaración de Impuesto de Transferencia de Bienes Corporales Muebles y Servicios (ITBMS), Declaración Jurada de Retenciones o Remesas al Exterior, Informe de Compras, Informe de Ventas, Planilla 03, Declaración Jurada de Impuesto Retenido sobre Dividendos o Cuotas de Participación, Impuesto de Enajenación de Inmuebles, Renta Zona Libre, Declaración Jurada de Impuesto de Planilla Ocasional, Anexo detalle de otros costos y gasto, Renta Agraria Personas Jurídicas, Declaración Derecho Anual a la Licencia de Pesca, Camarón y Anchovetas, Declaración Anual de Impuestos de Seguros, Impuesto de Juegos de Suerte y Azar, Retención de Intereses al igual que otros reportes más.

Es una plataforma completa, que ha considerado el 100% de sus contribuyentes, quienes deberán tributar y presentar sus respectivos reportes de acuerdo a su negocio y actividad comercial. Con esta plataforma, no caben excusas para incumplir con los tributos. El sistema genera automáticamente las multas, recargos e intereses por cumplimiento tardío en el pago de las obligaciones.

## **Consideraciones finales**

Con el resultado de esta investigación se ha podido demostrar que estas tres instituciones: Caja de Seguro Social, Municipio de Panamá y la Dirección General de Ingresos han realizado una gran inversión en tecnología de la información y comunicación la cual se cuantifica en beneficios mutuos, tanto para la institución como para el contribuyente.

Es indiscutible que estos beneficios se convierten en ahorro de tiempo y dinero, elementos importantes en nuestros días que permite obtener la eficacia, clave para el desarrollo.

Estas tecnologías benefician indirectamente a los contadores de las empresas ya que dispondrán de mayor tiempo para presentar sus reportes los

cuáles pueden ser trabajados desde la comodidad de su oficina como de su casa, las 24 horas del día los 7 días a la semana y en el mismo horario las empresas podrán realizar sus pagos desde la banca en línea.

## Referencias Bibliográficas

Caja de Seguro Social (2022) *Servicios más frecuentes*. <https://w3.css.gob.pa>

Flores Ccanto, F., Ramos Vera, R., Ramos Vera, F. y Ramos Vera, A. (2019) Gestión de innovación tecnológica como factores impulsores de la calidad de servicio y competitividad. *Revista Venezolana de Gerencia*, 24(88), 1239-1248. <https://www.redalyc.org/journal/290/29062051014/html/>

Gimeno, V. (2010) *La influencia de las nuevas tecnologías de la información y las comunicaciones y su repercusión en las estrategias empresariales: la banca online y su aplicación en las cooperativas de crédito* [Tesis doctoral, Universidad de Valencia]. <https://www.tesisenred.net/bitstream/handle/10803/52170/alfonso.pdf>

Ministerio de Economía y Finanzas. Dirección General de Ingresos (2022). *e-tax 2.0*. <https://etax2.mef.gob.pa>

Municipio de Panamá (2022) *Servicios más frecuentes*. <https://mupa.gob.pa>

Rojas, M., Suarez, D., y Meneses, C. (2011) Firma Digital: instrumento transmisión de información a entidades financieras. *Revista Avances en sistemas e informática*, 8(2). <https://revistas.unal.edu.co/index.php/avances/article/view/26709/27006>

Stumpo, G. (2010) *Incorporar a las TIC en los procesos productivos de las empresas de la región: Un desafío pendiente*. <https://www.cepal.org/socinfo/noticias/noticias/5/36265/NEWS8esp.pdf>

## EL CONTROL PREVIO: ¿OBJETIVIDAD O SUBJETIVIDAD DEL FISCALIZADOR EN SU APLICACIÓN?

### THE PRIOR CONTROL: OBJECTIVITY OR SUBJECTIVITY OF THE INSPECTOR IN ITS APPLICATION?

Eva Jazmín Royo Jiménez - Contraloría General de la República. Panamá  
Correo electrónico: [evaroyo01@hotmail.com](mailto:evaroyo01@hotmail.com) ORCID: <https://orcid.org/0000-0001-7787-2307>

Fecha de recepción: 4 de octubre de 2022 - Fecha de aceptación: 7 de diciembre de 2022

#### Resumen

La importancia del Control Previo dentro de las actuaciones de la administración pública, ejercido por la Contraloría General de la República, permite mantener una supervisión objetiva e inmediata del manejo que se le da a los recursos y bienes pertenecientes al Estado, optimizando la gestión, la transparencia de los actos, en cumplimiento de las normas y procedimientos aplicables y vigentes. No obstante, durante el ejercicio de ese control pueden darse consideraciones de carácter subjetivas producto en muchos casos por la falta de seguimiento a las normativas por parte de los administradores de las instituciones y es allí donde el fiscalizador utilizando su experiencia y conocimientos en la subsanaciones podría ser subjetivo. Con este estudio documental pretendemos dar respuesta a la interrogante que se hace muy a menudo con relación a la objetividad o subjetividad del fiscalizador durante el ejercicio del control previo.

**Palabras claves:** control previo, fiscalizador, subjetividad, objetividad, sana crítica.

#### Abstract

The importance of the Prior Control within the actions of the public administration, exercised by the Comptroller General of the Republic, allows to maintain an objective and immediate supervision of the management that is given to the resources and

assets belonging to the State, optimizing the management, the transparency of the acts, in compliance with the applicable and current regulations and procedures. However, during the exercise of this control, subjective considerations may arise, in many cases due to the lack of compliance with the regulations by the administrators of the institutions, and it is there where the inspector, using his experience and knowledge in the corrections, could be subjective. With this documentary study we intend to answer the question that is often asked regarding the objectivity or subjectivity of the inspector during the exercise of prior control.

**Keywords:** prior control, inspector, rectification, subjectivity, objectivity, healthy criticism.

## Introducción

Al referirnos a la objetividad o subjetividad de la labor ejecutada por el fiscalizador de la Contraloría General de la República, debemos destacar la importancia y la responsabilidad en que se incurre, las consecuencias de no seguir los procedimientos determinados, reconociendo que esta función debe ser objetiva; pero lo cierto es que, según las condiciones sociales y económicas aunadas principalmente a vacíos en los procedimientos aplicables o cuando se anteponen los intereses sociales, el bienestar de la ciudadanía, para dar una respuesta oportuna a esas necesidades, podría dar lugar a que excepcionalmente, la toma de decisiones en el ámbito de la fiscalización se vea influenciada por elementos subjetivos como los conocimientos y experiencia del fiscalizador.

## Desarrollo

El control previo ejercido por la Contraloría General de la República, debe ser efectuado con objetividad, es decir que todas las acciones sean dirigidas al cumplimiento del ordenamiento jurídico para el correcto uso, manejo de los fondos y bienes del Estado.

De lo anterior, procederemos a realizar una breve reseña legal e histórica sobre el control previo en la República de Panamá, posteriormente algunos conceptos de estudiosos sobre la materia, las consideraciones del autor y su conclusión.

## **1. Orígenes del Control Previo en la República de Panamá**

Desde sus inicios, la República de Panamá le da importancia a la función fiscalizadora sobre el patrimonio público, ya que, en la primera Constitución Política aprobada en 1904, esta función era ejercida por el Poder Legislativo, y con la Ley No.12 de 1904, se crea el cargo de Visitador Fiscal, con jurisdicción a nivel nacional cuya labor era supervisar el manejo de las operaciones del Tesoro Público, entre otras.

Con la Ley No.84 del 29 de diciembre de 1930, se crea la Oficina de Contabilidad y Contraloría, posteriormente con la Constitución Política de la República de 1941, convierte dicha Oficina en Departamento del Poder Ejecutivo, independiente de los Ministerios del Estado. La Constitución Política de 1972, con sus actos reformativos, acto constitucional y actos legislativos, define su naturaleza como un Organismo técnico estatal independiente, cuyas funciones están establecidas en sus Artículos 279 y 280, desarrollados en la Ley No.32 de 8 de noviembre de 1984, Orgánica de la Institución.

No obstante, el Control Previo ejercido por la Contraloría General se encuentra regulado en la Ley No.22 de 9 de abril de 1976 en la cual establece su alcance sobre todos los actos de manejo que afecten fondos o bienes públicos, emitidos por la administración pública. Del mismo modo, se define este control como la fiscalización y análisis de las actuaciones administrativas que afecten o puedan afectar un patrimonio público, antes de que tal afectación se produzca, a fin de lograr que se realicen con corrección y dentro de los marcos legales, de forma tal que una vez comprobado que cumplen con los requisitos necesarios se procederá con el refrendo.

La Ley No.248 de 29 de octubre de 2021, por la cual se dicta el Presupuesto General del Estado para la vigencia Fiscal 2022, también establece dentro de su regulación, una definición del Control Previo, semejante a la indicada por la Ley No.22 de 1976, donde en su artículo 350 además de hacer referencia al concepto, agrega como función dentro de este control la negación cuando por razones jurídicas objetivas que ameriten el representante de la Contraloría General improbará el acto por escrito, indicando las razones.

## 2. El Control Previo

Diversos estudiosos de los controles ejercidos por la Contraloría General de la República, definen el control previo “como un mecanismo de control externo en las entidades públicas, a fin de impedir que se perfeccionen actos de manejo que afecten el patrimonio público y que puedan infringir las disposiciones legales, contables y administrativas vigentes.” (Berbey,2018, p.62)

Otra definición asociada con la anterior, define el Control Previo como “un control externo, directo, de carácter previo como su nombre, técnico, de legalidad y económico, recae sobre las personas que administran o custodian fondos o recursos públicos, de allí que los actos de manejo de tales recursos, se materialicen a través de actos administrativos.” (Berbey, et.al., 2018, p.29)

El Departamento del Control de la Contraloría General de la República de Perú (2016) define al Control Previo como “la función que realiza exclusivamente la Contraloría General con anterioridad a la ejecución de un acto u operación de una entidad, de acuerdo a lo establecido por norma legal, a fin de emitir un resultado de acuerdo a la materia del requerimiento de la entidad solicitante.” (p.2)

Como se podrá observar, ningún mecanismo de control, llámese el control interno el cual es ejercido por la propia administración pública, y los controles previo y posterior que aplica la Contraloría General de la República, podrán desaparecer los riesgos propios de las actuaciones que afecten el patrimonio público; no obstante, si el control interno es aplicado de manera rigurosa por la entidad

fiscalizada, evaluando constantemente los procedimientos efectuados por las distintas unidades administrativas, para asegurar de que se cumplan o mejoren según sea el caso, esto reduciría los impactos que puedan perjudicar la gestión administrativa.

Ahora bien, la realidad es que en su mayoría las entidades al remitir sus trámites para su correcta fiscalización y posterior refrendo en la Contraloría General, no se ajustan a los requerimientos o requisitos, no adjuntan de manera completa los documentos sustentadores, no cuentan con las autorizaciones del funcionario competente, lo que se reduce a la inobservancia de los procedimientos y normas vigentes, por lo que en estos casos la labor de la Contraloría General es detectar y garantizar su corrección a través de las subsanaciones, presentadas por el Contralor General o sus delegados.

Esta facultad se establece en el Artículo 280 de la Constitución Política el cual señala entre otras atribuciones, fiscalizar mediante el control previo, todos los actos de manejo de fondos y bienes públicos. Lo anterior se desarrolla en la Ley No.32 de 8 de noviembre de 1984, por la cual se adopta la Ley Orgánica de la Contraloría General, en sus artículos 48 y 55, donde se dispone que el Contralor General tendrá dentro de sus funciones el refrendo de los contratos y actos de afectación fiscal, antes de su consumación.

En ese mismo orden de ideas el artículo 77 de la misma excerta legal, señala que no se refrendarán los actos que no cumplan con las normas jurídicas vigentes y aspectos de orden económico.

Esta actividad es efectuada por un equipo multidisciplinario, conformado por profesionales idóneos; distribuido en las diferentes direcciones de la Contraloría General, los cuales cuentan con herramientas tecnológicas institucionales (SCAFID, COBE, DOCUWARE), que permiten que desde que ingresa el documento hasta que es refrendado, el documento de afectación fiscal o acto de manejo es revisado, verificado y analizado de forma integral y objetiva, para determinar si el mismo reúne

los requisitos legales y aspectos económicos. Adicionalmente, entre los aspectos jurídicos y económicos, incluimos los técnicos o de ingeniería.

De lo expuesto, tenemos que, en el ejercicio del Control Previo, y las definiciones de los autores como lo establecido en las diversas normativas referenciadas, pareciera no dar lugar a la subjetividad, a pesar que la Ley No.38 de 31 de julio 2000, “Que aprueba el Estatuto Orgánico de la Procuraduría de la Administración, regula el Procedimiento Administrativo General y dicta disposiciones especiales”, contempla en su Artículo 201 numeral 101 el concepto de la sana crítica como método de valoración de pruebas dentro de los procedimientos administrativos en general, el cual se basa en normas de criterio fundadas en la lógica y en la experiencia, que debe aplicar la autoridad encargada de decidir, sin que esto excluya la solemnidad documental de ciertos actos y contratos.

Así tenemos que al ejercer el control previo de forma subjetiva puede sustentarse en el conocimiento adquirido por la experiencia en el ejercicio profesional, valores éticos y morales elevados y que los mismos sean decididos por las autoridades idóneas y competentes, emitiendo los documentos donde consten estas actuaciones.

Por ello, cuando se anteponen los intereses sociales, el bienestar de la ciudadanía, para dar una respuesta oportuna a las necesidades, es inevitable tomar decisiones que en su mayoría no logran obtener un sustento o fundamento legal o cumplir con los aspectos lógicos en economía, y que, en una situación ordinaria y regular, no cumpliría y no obtendría su perfeccionamiento.

Esto podemos encontrarlo sobre las gestiones y actuaciones tomados por la administración en los inicios y durante el estado de emergencia provocado por la Pandemia por contagio del Covid-19, el cual finalizó conforme a la Resolución de Gabinete No. 129 de 29 de diciembre de 2021, por el cual declara concluido el término para la utilización del procedimiento especial de adquisición de bienes,

servicios u obras decretado mediante la Resolución de Gabinete No. 11 de 2020, que estableció el Estado de Emergencia Nacional. No obstante, en el artículo 3 resuelve: “Mantener vigentes las medidas extraordinarias de carácter social, económico y sanitario, adoptadas por el Órgano Ejecutivo a consecuencia de la Pandemia de la COVID-19.”

## Consideraciones finales

Aun cuando podamos dar cierta aceptación a la subjetividad, el abuso de la misma o llevarla a la costumbre en el ejercicio diario del control previo puede conllevar a extralimitación de funciones, negligencia en el desempeño de las funciones, tráfico de influencias o cualquier otro tipo de conducta, las cuales son tipificadas en el Código Penal de la República de Panamá, y en el menor de las consecuencias conlleva otro tipo de responsabilidades legales (Patrimonial, Administrativa).

Los diversos estudios y análisis planteados por profesionales expertos en la materia, aunado a lo establecido en las normas jurídicas, señalan que el control previo ejercido por la Contraloría General de la República, a través de sus fiscalizadores, pertenecientes a las diferentes direcciones que participan en la verificación técnica, jurídica, económica, según el tipo de documento de afectación fiscal, debe ser objetiva, eficaz, eficiente, velando por el cumplimiento de las regulaciones, procedimientos, normas jurídicas, Guías de Fiscalización y cualquier otra herramienta que contribuya a la realización del Control Previo.

Así entonces, tenemos que la labor ejercida por la Contraloría General de la República de Panamá, debe ser garante de los procedimientos, leyes y cualquier otra norma que contribuya al control de las actuaciones de las administraciones, las cuales, al ejercerse de forma objetiva, contribuyen al buen uso de los bienes y recursos del Estado.

Del mismo modo, al procurar que estos actos sean emitidos conforme a las leyes aplicables y vigentes, se evita que los administradores, titulares de las entidades públicas, excedan lo que por función y cargo les corresponde.

## Referencias Bibliográficas

Asamblea Nacional de Panamá (2004) *Constitución Política de la República de Panamá*. Gaceta oficial 25,176.

Asamblea Nacional de Panamá (2021) Ley No.248. *Por la cual se dicta el Presupuesto General del Estado para la vigencia fiscal 2022*. Gaceta oficial 29408-A.

Antúnez Sánchez, A. Ramírez Sánchez, A., Díaz Ocampo, E. (2017). El Control Administrativo. La Contraloría General de la República. *Revista Misión Jurídica*, 10(12), 176-199. <https://doi.org/10.25058/1794600X.150>

Berbey, E. (2018). Incidencia del Control Previo en el componente de Información y Comunicación de las empresas públicas en Panamá: su relación con la Contabilidad Financiera y Auditoría. *Orbis Cognita*, 2(2), 57-73. [https://revistas.up.ac.pa/index.php/orbis\\_cognita/article/view/318](https://revistas.up.ac.pa/index.php/orbis_cognita/article/view/318)

Berbey, E., Valencia Alderete, M., Charres, H. (2018). El Control Previo y Posterior de la Contraloría General de la República, como cuarta línea de defensa en la evaluación de la gestión de riesgos de las empresas públicas en Panamá. *Revista Saberes APUDEP*, 1(1), 23-34. [https://revistas.up.ac.pa/index.php/saberes\\_apudep/article/view/95/86](https://revistas.up.ac.pa/index.php/saberes_apudep/article/view/95/86)

Contraloría General de la República (1976) Ley No.22 *por la cual se regula el Control Previo que ejerce la Contraloría sobre los Actos de Manejo*. Gaceta Oficial No.18073.

Contraloría General de la República (1984) *Ley 32 . Que adopta la Ley Orgánica del Contraloría General.* Panamá.

Contraloría General de la República (2021) *Informe de Gestión. Periodo: 1 de noviembre al 31 de octubre de 2021.*  
<https://www.contraloria.gob.pa/assets/informe-gestion-2021.pdf>.

Contraloría General de la República (2022) *Reseña Histórica.*  
<https://www.contraloria.gob.pa/resena-historica.html>.

Contraloría General de la República de Perú (2016) *El Control Previo de la Contraloría General de la República.*  
[https://doc.contraloria.gob.pe/PACK\\_anticorrupcion/documentos/4\\_CONTROL\\_PREVIO\\_2016.pdf](https://doc.contraloria.gob.pe/PACK_anticorrupcion/documentos/4_CONTROL_PREVIO_2016.pdf)

## EL CONTADOR FINANCIERO: ¿CÓMO INTERPRETAR DE MANERA BÁSICA LA PIRÁMIDE JURÍDICA LABORAL?

## THE FINANCIAL ACCOUNTANT: HOW TO BASICLY INTERPRET THE LABOR LEGAL PYRAMID?

Eric Alberto Berbey – Universidad de Panamá, Panamá.

Correo electrónico: ericberbey@yahoo.com ORCID: <https://orcid.org/0000-0003-1813-0332>

Fecha de recepción: 30 de septiembre de 2022 -Fecha de aceptación:12 de diciembre de 2022

### Resumen

La Contabilidad Financiera como área de la Contabilidad ocupa un lugar muy importante dentro de las organizaciones públicas y privadas, es el alma de la organización en materia de información financiera. El contador realiza toda clase de funciones propias de los actos de la profesión, pero también asesora principalmente en la pequeñas empresas en materia tributaria, laboral, comercial, etc. De allí que es importante que el Contador Financiero amplíe sus conocimientos, en primer lugar, los propios de las actividades que lleva a cabo dentro de la organización y, en segundo lugar, pero no menos importante, para efectos de asesoría, profundice sobre los aspectos que comprende la jerarquía jurídica y demás fuentes de derecho en materia laboral y su diferenciación en la aplicación de derechos laborales en los sectores públicos y privado.

**Palabras claves:** Contabilidad Financiera, jerarquía jurídica, fuentes de derecho.

### Abstract

Financial Accounting as an Accounting area occupies a very important place within public or private organizations, it is the soul of the organization in terms of financial information. The accountant performs all kinds of functions typical of the acts of the profession, but also advises mainly in small companies in tax, labor, commercial matters, etc. Hence, it is important that the Financial Accountant broaden his

knowledge, firstly, those of the activities carried out within the organization and secondly, but not least, for advisory purposes, deepen the aspects that It includes the legal hierarchy and other sources of law in labor matters and their differentiation in the application of labor rights in the public and private sectors.

**Keywords:** Financial Accounting, legal hierarchy, sources of law.

## Introducción

Por un lado, el ejercicio de la Contabilidad Financiera y por el otro, la interpretación de la jerarquía jurídica, son aspectos de alta complejidad, pero que en el ejercicio profesional el Contador Financiero muchas veces tiene que lidiar y atender.

Esto se debe a que, en muchas empresas, principalmente en las pequeñas, el Contador asume en primera instancia un rol asesor, hacia las autoridades de administración de la empresa, haciendo uso de sus conocimientos, actividades de perfeccionamiento y experiencia profesional, en temas tributarios, comerciales y principalmente de prestaciones en materia laboral, para poder efectuar sus registros contables, luego de que los actos de administración son aprobados por las autoridades de la empresa.

En esta publicación se analiza y presenta de manera sintetizada algunos aspectos, referentes a la Contabilidad Financiera, su complejidad y finalidad aunado a la temática de la interpretación o entendimiento de la pirámide de la jerarquía jurídica, con respecto a los derechos de los trabajadores y su diferenciación sector público y privado, situación con la que tienen que lidiar los contadores en las organizaciones a las que prestan sus servicios profesionales.

## Desarrollo

### 1. La Contabilidad Financiera, su complejidad y finalidad.

El ejercicio profesional de la Contabilidad Financiera a nivel mundial, siempre se ha llevado a cabo en un escenario de mucha complejidad y responsabilidad, lo que exige que el Contador Financiero que es un Contador Público Autorizado, sea proactivo y ejerza sus actividades atendiendo las buenas prácticas y aplicando las normas y disposiciones vigentes en entornos que están influenciados por la economía, la política social, empresarial, gubernamental, etc., pero, ¿qué debemos entender por Contabilidad Financiera?

Desde el punto de vista de Paz Díaz (2016), “Es la técnica de recopilar, clasificar, registrar e informar los eventos económicos (transacciones) sobre la base de la evidencia (documentos).”(p.21).

Meza Velásquez y García Lopera (2019), señalan que, “La Contabilidad es un sistema de información mediante el cual se registra, clasifica y resume para generar informes, en forma clara, completa y fidedigna”. (p.7).

Según Díaz Fonseca (2016), “Es la técnica utilizada para el registro de las operaciones que afectan económicamente a una entidad, produce sistemática y estructuradamente información financiera.” (p.26).

De los autores consultados, se colige que la Contabilidad Financiera es una técnica, así como también un sistema de información, orientado a captar datos que clasifica, registra y a ello añadimos interpreta, con el propósito de registrar y posteriormente informar, precisamente mediante los Estados Financieros, la situación de una organización, ya sea pública o privada desde el punto de vista financiero.

Cabe destacar, que la interpretación de las normas y demás regulaciones contables para su aplicación, quedan bajo la responsabilidad del contador, para cumplirlas al pie de la letra, de allí que Cañibano (1996), manifieste que “el debate

sobre la interpretación correcta de una norma contable siempre es un tema de interés”.

La Contabilidad Financiera como tal, tiende a presentar información de carácter histórica, es decir, sobre transacciones efectuadas, pero siempre considerando las normas sobre presentación de la información financiera, que postulan estándares precisamente para su mejor análisis y comparabilidad, lo cual es cónsono con el principio de consistencia, que es uno de los principios en que se fundamenta la Contabilidad.

Forman parte de las disposiciones y normas que debe aplicar el Contador Financiero, La ley que regula la profesión<sup>1</sup>, las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF), las Normas Internacionales de Información Financiera para PYMES, así como las legislaciones y disposiciones que rigen las actividades comerciales de las empresas, sus responsabilidades sociales, tributarias y laborales, entre otras.

En términos generales, con respecto a las normas internacionales de contabilidad, en su momento, Franco Ruíz (2007), consideró que, “cumplen un papel de luces orientadoras del trabajo contable y dejan amplios campos al ejercicio del criterio profesional, dicho de otra manera, son amplias y flexibles.” (p.64)

Es por esa razón, que Espinosa Manríquez (2022), indica, “que se puede decir que la contabilidad es una técnica de registro de hechos económicos, la mayoría cuantificables de acuerdo con las Normas Internacionales de Información Financiera: NIIF (o IFRS, su sigla en inglés)”. (p.9).

Además de los planteamientos de las normas contables y legislación que regula la Contabilidad aunado a las buenas prácticas que también conllevan principios éticos y morales sólidos, al momento de registrar la información, evitando

---

<sup>1</sup> En la República de Panamá, el ejercicio de la Contabilidad Financiera como cualquier otra área de la profesión de Contador Público Autorizado está regulada en la Ley Núm.280 del 30 de diciembre del 2021.

la posibilidad de conflicto de intereses y es que existen corrientes doctrinales, como sucede con Méndez Picazo y Ribeiro Soriano (2012), que sostienen que, “el paradigma de la utilidad se ha revelado incapaz de hacer frente a determinadas cuestiones, como la del conflicto de intereses entre los diferentes usuarios de la información contable a la hora de elaborarla” (p.77)

No obstante, regresando al tema, qué sucede con las demás disposiciones que mencionamos al principio y que tienden a normar los otros aspectos que también involucran un trabajo adicional y mayor complejidad en el ejercicio de la profesión para el Contador Financiero, es decir, las leyes y regulaciones en materia comercial, tributaria, laboral e inclusive sobre lavado de dinero, entre otras.

De igual forma, tienen que ser revisadas y aplicadas conforme correspondan, por el Contador Financiero para un mejor desempeño de su labor profesional, toda vez que esas disposiciones no pueden ser inobservadas, ya que son de obligatorio cumplimiento, por lo que no acatarlas conlleva el riesgo de que se configuren sanciones, tanto para las empresas, sean públicas o privadas, como también para el propio contador responsable de la contabilidad financiera de las mismas.

Aunado a que puede generar un impacto negativo en la imagen que proyecta esos incumplimientos normativos, hacia los trabajadores, proveedores, bancos, terceros interesados, o usuarios de los servicios o productos de la organización, que tengan interés en las actividades e información financiera que revele la Contabilidad, puesto que el ambiente de control, podría dar la percepción de que la filosofía de la organización no está orientada al cumplimiento de sus compromisos, sino más bien a adoptar una conducta confusa para eludir sus obligaciones.

Cañibano y Gonzalo (1995), en su Programa de Investigación Legalista manifiestan que, “Códigos y normas legales. La idea de plasmar en normas los criterios contables es casi tan antigua como la partida doble”, razón por la que, Tua Pereda (1988), señala que, “La vinculación jurídica ha tenido también un notable predicamento, y se justifica especialmente por el carácter legalista, como medio de prueba, con el que desde temprana época se conciben los registros contables.”

Es que la Contabilidad Financiera de por sí, por lo general fundamenta sus transacciones con base en la legislación, de allí que las obligaciones que impone la ley no son de aplicación discrecional para quienes va dirigida, sino más bien, es obligatoria en esos casos, tomando en consideración que la Contabilidad Financiera en todas las áreas en las que se desenvuelve, tiene que justificar sus registros basado en documentación fuente que sustente sus transacciones en cualquier ámbito, sea este tributario, laboral, entre otros.

Por esa razón el Contador Financiero, como Contador Público Autorizado, está facultado por ley para dar fe pública y certeza razonable sobre los actos de la profesión que lleve a cabo.<sup>2</sup>, por cuanto que lleva implícito ese deber que además de ser atribuido por la ley, tiene connotaciones éticas y es que tal como afirma Franco Ruíz, “La función social de los contadores públicos está constituida por la construcción y salvaguarda de la confianza, el patrimonio social determinante del desarrollo de los pueblos.” (p.84). Y sigue manifestando el referido autor, al ahondar sobre su alcance que, “Esta función se encuentra inmersa en las actividades más comunes del ejercicio profesional, la compilación de información y el dictamen o atestación sobre los informes”.(p.84), a lo que añadimos todos los demás actos de la profesión en los que la ley deposita esa confianza.

De allí la complejidad y el nivel de responsabilidad que impone el ejercicio profesional de la Contabilidad Financiera, de estar actualizados sobre las normas y disposiciones legales, puesto que también conlleva que toda la información se registre y presente conforme a la realidad de los hechos, conforme a lo indicado por la ley, para que los Estados Financieros que se presenten, proporcionen información real y oportuna que facilite la toma de decisiones, a nivel de los directivos y propietarios de la propia organización, como de terceros o partes interesadas, sean estos, acreedores, bancos, el Estado, proveedores, entre otros, que depositan su confianza en el trabajo de los profesionales de la Contabilidad.

---

<sup>2</sup> De conformidad con el Artículo 10 de la Ley 280 de 30 de diciembre de 2021, que regula el ejercicio de la profesión de Contador Público Autorizado.

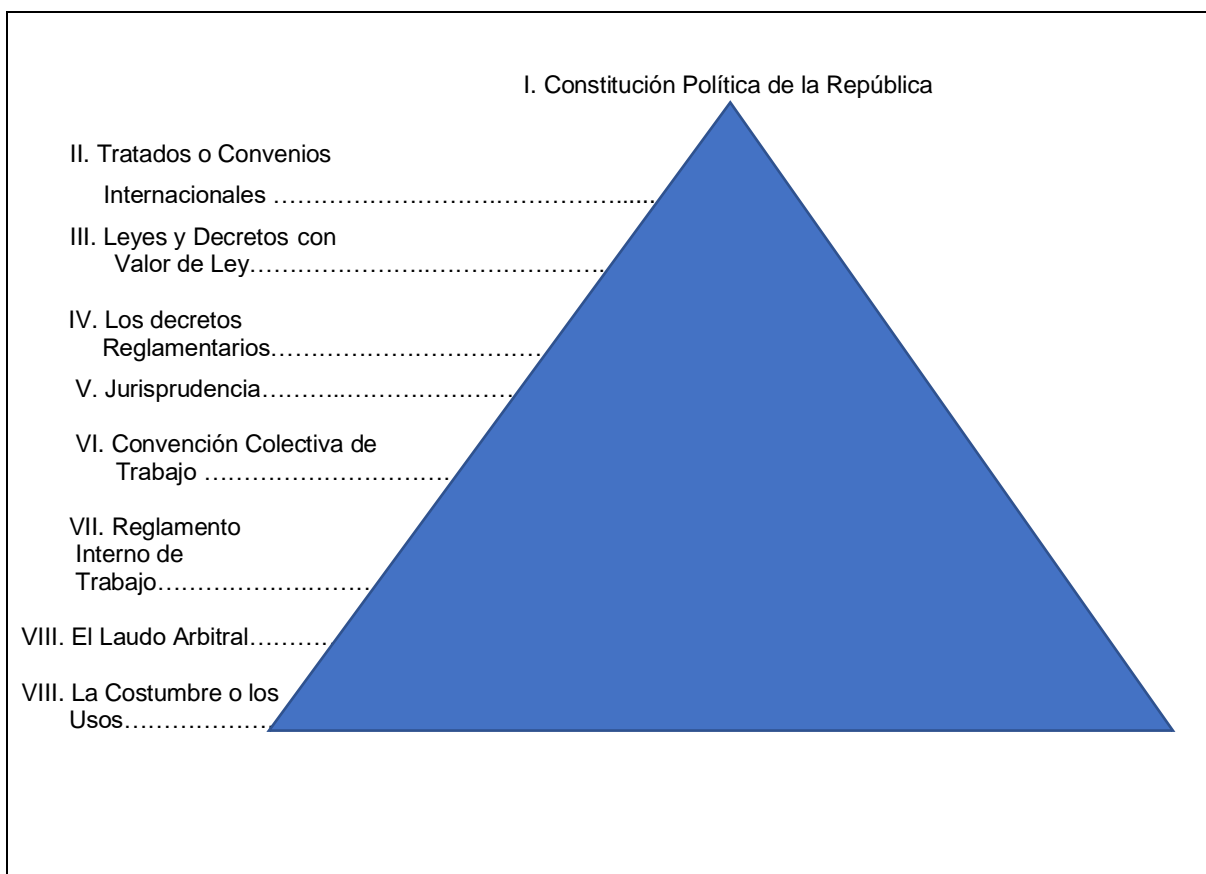
## 2. La pirámide jurídica en el ámbito laboral

En materia jurídica, surge lo que se conoce como la pirámide jurídica de Hans Kelsen muy aplicada en el ejercicio de los profesionales del derecho, pero que también tiene incidencia en el ejercicio profesional del Contador Financiero, por ejemplo, en el ámbito tributario, entre otros, incluyendo el laboral; no obstante, en este estudio se va a delimitar al ámbito laboral.

La pirámide jurídica lo que propone es que hay un orden de jerarquía en la aplicación de las disposiciones jurídicas. En términos generales, para el caso panameño sería como se presenta en la figura 1.

Figura 1

Pirámide de la Jerarquía Jurídica Laboral en Panamá



Elaboración propia con base a información del maestro Oscar Vargas Velarde.<sup>3</sup>

<sup>3</sup> En su obra Derecho de Trabajo, 2011.

Aquí debemos puntualizar que, en el sistema jurídico panameño, la Constitución Política de la República está en la cúspide de la pirámide, es decir, es la norma fundamental, seguida en segundo lugar, por los tratados y convenios internacionales<sup>4</sup>, por ejemplo, los convenios de la Organización Internacional de Trabajo y en tercer nivel, las leyes o decretos con valor de ley (Decretos – Leyes y Decretos de Gabinete<sup>5</sup>).

Los Decretos de Gabinete que se mencionan en el tercer nivel tienen jerarquía de ley formal, por cuanto que fueron emitidos por autoridades distintas a una Asamblea Nacional, pero con facultades legislativas, en períodos excepcionales en los que no estaba funcionando dicha Asamblea. Por ejemplo, a partir del 11 de octubre de 1968 hasta el 11 de octubre de 1972, y a partir del 20 de diciembre de 1989 a finales de febrero de 1990. Se hace esta aclaración, ya que en el sistema jurídico panameño existen otros Decretos de Gabinete que son los que más se aprueban ordinariamente, pero que no tienen categoría de ley formal.

Sobre este aspecto podemos presentar un ejemplo de un Decreto de Gabinete con categoría de ley formal. Se trata del Código de Trabajo que tiene la República de Panamá actualmente, el cual se aprobó por parte de la Junta Provisional de Gobierno mediante el Decreto de Gabinete Núm.252 de 30 de diciembre de 1971, es decir, antes de la aprobación de la Constitución de 1972.

Dicho Decreto de Gabinete durante el tiempo de su aprobación hasta la fecha, ha tenido diversas modificaciones que se han efectuado a través de leyes.

Por otro lado, la jerarquía jurídica, contenida en la referida pirámide, también está integrada en un cuarto nivel, con los Decretos Reglamentarios emitidos por el Órgano Ejecutivo y en quinto nivel, la Jurisprudencia o precedentes de los tribunales.

---

<sup>4</sup> Estos tratados por lo general están aprobados mediante leyes que uniforman e integran nuestro derecho interno.

<sup>5</sup> Hay que destacar, que en el caso de los Decretos de Gabinete, hay algunos que no tienen esa categoría de ley formal, para este estudio solo se consideran los que tienen categoría de ley formal.

En el sexto lugar y mucho más importante, se encuentran los convenios colectivos de trabajo que se pactan entre trabajadores y empresa y que conocemos como convenciones colectivas, que verdaderamente constituyen el alma de la normativa que regulará la relación trabajador – empresa, pues surge directamente de un pacto entre los actores de la relación de trabajo. Son ellos los que elaboran las normas que los regirán en materia de trabajo.

Por último, los Reglamentos Internos de Trabajo, los laudos arbitrales y la costumbres y usos. Hay que destacar, que hay fuentes adicionales de derecho en materia de trabajo como los principios generales del derecho del trabajo, la analogía, equidad y la costumbre.

Dado que lo anterior lleva un nivel de complejidad que exige recurrir en algunos casos al auxilio de profesionales del derecho, dada su complejidad, sí debe tenerse presente por parte del Contador Público Autorizado, que ejerza funciones como Contador Financiero en el sector público o privado, que la pirámide jurídica es aplicable más que todo en el Sector Privado y en el Sector Público en aquellas organizaciones o empresas públicas que apliquen disposiciones del Código de Trabajo.

Aunque en lo relativo al principio de legalidad que aplica para el Sector Público, la pirámide jurídica ilustrada, sigue esa aplicación en el orden que allí figura, sin incluir los convenios colectivos de trabajo, laudos arbitrales y la costumbre o usos, salvo que esa empresa u organización gubernamental esté autorizada para aplicar normas del derecho de trabajo o se rijan por normas especiales.

Indicamos lo anterior, en vista de que en el Sector Público la aplicación del principio de legalidad obliga a que los derechos de los servidores públicos sean estatuidos mediante ley, tal como se establece constitucionalmente en el Artículo 302; salvo aquellos casos de organizaciones o empresas públicas del Estado que

se rijan por las normas del Código de Trabajo en sus relaciones laborales, en cuyo caso aplica las reglas de este último.

Como sustento de lo indicado anteriormente, la Sala Tercera de la Corte Suprema de Justicia, al resolver una reclamación de pago de salarios caídos sostuvo que, “en cumplimiento a lo dispuesto en el artículo 302 de la Constitución Política de la República de Panamá, los derechos de los servidores públicos para que puedan ser reconocidos, deben ser contemplados en una ley formal, que los fije, determine y regule”<sup>6</sup>.

Lo anterior implica que el Contador Financiero del sector público al momento de registrar contablemente el reconocimiento de un pago de salarios caídos u otros derechos a algún trabajador del sector público, debe verificar que, en efecto, exista la disposición legal que lo autorice, para que su registro contable que va a afectar los estados financieros de la entidad, tenga el sustento legal.

No obstante, en el caso del Contador Financiero del Sector Privado, indicamos anteriormente que la aplicación de esa jerarquía jurídica podría ser relativa, es decir, el orden de jerarquía no incidiría en la aplicación de la norma, como sí sucede generalmente en el Sector Público, cuando alguna de ellas contenga mejores derechos para el trabajador. Es decir, si alguna de las fuentes es de menor jerarquía, pero contienen mejores derechos, esas fuentes tendrían preferencia en su aplicación.

Por ejemplo, si en los convenios colectivos o convenciones colectivas se pactan mejores derechos que los establecidos en la Constitución o en el Código de Trabajo, aquí la pirámide jurídica se invierte, siendo la convención colectiva la disposición que se aplicaría preferentemente ante lo que diga la Constitución o el Código de Trabajo, es decir, tiene preferencia y aplicación la convención colectiva

---

<sup>6</sup> Sentencia del 24 de febrero del 2016, reiterada en Sentencia del 20 de diciembre del 2021.

por encima de lo que indique sobre ese tema la Constitución o el Código de Trabajo, si la primera, es decir, la Convención Colectiva, beneficia más al trabajador con respecto a ese derecho en específico.

Por ejemplo, si en una convención colectiva se llegara a pactar que, en lugar de un mes de vacaciones anuales, el trabajador tendría derecho a 2 meses, tiene preferencia en su aplicación la convención colectiva frente a lo dispuesto en ese tema por la Constitución y el Código de Trabajo, por lo que el trabajador de esa empresa donde se pactó la convención colectiva, tendría derecho a 2 meses de vacaciones anuales.

En estos casos, el Contador Financiero del Sector Privado, aplicaría para su asesoría y documentaría sus registros con la documentación que sustente el pago de las vacaciones con base a lo estipulado en la convención colectiva de trabajo.

Finalmente hay que destacar, que existen otras fuentes de derecho aplicables, tal como lo establece el Artículo 5 del Código de Trabajo. Al respecto Vargas Velarde (2011), indica al referirse al Código de Trabajo que “El artículo 5 indica que los vacíos se llenan, en orden de jerarquía, a través de las fuentes siguientes: los principios generales del Derecho del Trabajo, la analogía, la equidad y la costumbre.”(p.169).

Claro está, lo abordado en esta publicación, solo es una pequeña parte del universo de información que constituye la pirámide jurídica y las fuentes de derecho en materia laboral; no obstante, la intención es que el Contador Financiero del Sector Público y Privado que en su ejercicio profesional aplica estos criterios sobre la práctica, pueda analizarlos y ahondarlos ampliando su conocimiento al respecto.

## **Consideraciones Finales**

Si bien, este tema por los diversos escenarios que se pueden presentar requiere de un análisis prolijo dentro de las organizaciones, cuyo proceso de

autorización se inicia en la esfera administrativa de la empresa, con el asesoramiento de la Asesoría Jurídica, lo cierto es que no excluye al Contador Financiero, por cuanto el mismo siempre se documenta y está pendiente de estos temas, principalmente por su función como Contador de la organización, ya que frecuentemente, dada las funciones que ejerce, es consultado sobre estas temáticas en la misma empresa en la que presta sus servicios.

## Referencias Bibliográficas

Código de Trabajo de la República de Panamá.

Cañibano, L. y Gonzalo J. (1995). Los Programas de Investigación en Contabilidad. Ponencia presentada en la 1° Jornada sobre Teoría de la Contabilidad. Jerez 3 de febrero.

Cañibano L. (1996). La Contabilidad en España. “Cambios en la Profesión, en la Docencia y en la Investigación. Revista Española de Financiación y Contabilidad. Vol. XXV, n° 88, julio – septiembre, pp.743-757.

Díaz Fonseca, J. (2016). Aprender Contabilidad Financiera. Editorial Trillas, S.A. de C.V. México, pp.208.

Espinosa Manríquez, N. (2022). Contabilidad Financiera y Gerencial. Tomo I, Ediciones Universidad Alberto Hurtado. Chile, pp.167.

Franco Ruíz, R. (2007). La profesión contable y los escándalos empresariales. Lúmina08, enero a Diciembre, p.58-107.

Méndez Picazo, M. y Ribeiro Soriano, D. (2012). Aspectos históricos del pensamiento contable: De los inicios al paradigma de la utilidad. Nuevas Corrientes del Pensamiento Económico, ICE, núm.865, marzo – abril 2012.

Meza Velásquez, G. y García Lopera A. (2019). Fundamentos de Contabilidad con NIC y Normas Internacionales de Información Financiera. Ecoe Ediciones. Bogotá, pp.320.

Órgano Judicial de Panamá. Corte Suprema de Justicia, Sentencia del 20 de diciembre del 2021.

Paz Díaz, N. (2016). Contabilidad. Primera reimpresión, Universidad Tecnológica de Panamá. Panamá, pp.348.

Tua Pereda, J. (1988), Evolución del Concepto de Contabilidad a través de sus definiciones.

Vargas Velarde, O. (2011). Derecho de Trabajo. Segunda Edición, Tomo I. Federación Sindical de Trabajadores de la República de Panamá.

## EL CONTROL DE LA GESTIÓN PÚBLICA MEDIANTE UN CONTROL PREVIO OBJETIVO E INDEPENDIENTE

## THE CONTROL PUBLIC MANAGEMENT THROUGH AND OBJECTIVE AND INDEPENDENT PRIOR CONTROL

Johana Montenegro S.- Contraloría General de la República, Panamá.

Correo electrónico: [joha0404mon@gmail.com](mailto:joha0404mon@gmail.com) ORCID: <https://orcid.org/0000-0001-7374-9731>

Fecha de recepción: 4 de octubre de 2022-Fecha de aceptación: 12 de diciembre de 2022

### Resumen

La Contraloría General de la República de Panamá ejerce el control previo por mandato constitucional (Artículo 280 de la Constitución Política), realiza el control de actos de manejo de fondos y bienes públicos, para fortalecer el control en las entidades públicas a fin de ser transparentes y eficientes en el uso de los recursos del Estado. En cuanto a los cambios que se han presentado a nivel mundial, se ha evolucionado rápidamente tanto con la tecnología como en los mecanismos y estrategias, para seguir llevando a cabo la labor de control en las entidades públicas. Debido a la Pandemia de la COVID 19, la República de Panamá declaró el Estado de Emergencia, afectando la forma como se realiza el Control Previo. Con base en la situación presentada, la Contraloría General adelantó sus planes de formalizar la Rendición de Cuentas como un mecanismo eficaz que refuerce la fiscalización con el objetivo de lograr mayor transparencia en el manejo de fondos y bienes públicos. Este trabajo tiene la finalidad de describir qué es el control previo, la forma cómo se ejerce el mismo y la rendición de cuentas.

**Palabras claves:** Control previo, gestión pública, independencia, rendición de cuentas.

## Abstract

The Comptroller General of the Republic of Panama exercises prior control by constitutional mandate (Article 280 of the Political Constitution), performs control of acts of management of funds and public goods, to strengthen control in public entities in order to be transparent and efficient in the use of state resources. Regarding the changes that have occurred worldwide, there has been a rapid evolution both with technology and in mechanisms and strategies, to continue carrying out control work in public entities. Due to the COVID 19 Pandemic, the Republic of Panama declared a State of Emergency, affecting the way in which Prior Control is carried out. Based on the situation presented, the General Comptroller's Office advanced its plans to formalize Accountability as an effective mechanism that reinforces control with the objective of achieving greater transparency in the management of public funds and assets. This work has the purpose of describing what prior control is, how it is exercised and accountability.

Keywords: Prior Control, public management, independence, accountability.

## Introducción

El Control Previo ejercido por la Contraloría General de la República, además de ser una obligación constitucional, constituye una herramienta eficiente y efectiva para controlar el uso y manejo de fondos y bienes públicos; sin embargo, debe evolucionar conforme a los cambios en la administración pública objeto de control, debido a la irrupción de la tecnología, las nuevas metodologías administrativas y la creciente exigencia de la sociedad por tener participación en las acciones gubernamentales.

## Desarrollo

### El Control Previo

La Ley 22 de 1976, en su artículo segundo, define el control previo que ejerce la Contraloría General de la República de Panamá, como “la fiscalización y análisis de las actuaciones administrativas que afectan o puedan afectar un patrimonio público, antes de que tal afectación se produzca, a fin de lograr que se realicen con corrección y dentro de los marcos legales.” (p.2)

Hoy en día el control previo está basado en las leyes y normas emitidas hace más de 38 años (Ley No.32 de 1984, Orgánica de la Contraloría General), no puede seguir realizándose según procedimientos establecidos en aquella época, porque sería superado por la propia gestión pública; actualmente, desarrollada sobre una base tecnológica y con aspiraciones a implantar un sistema de “cero papeles” para facilitar la economía digital y una gobernabilidad conectada (interoperabilidad), para colocar al ciudadano en el centro de atención de la actividad gubernamental (sistemas orientados al servicio). (Gutiérrez,2010,p.19)

Al momento de su creación en 1930 (Ley 84 de 29 de diciembre), la Contraloría General surgió como una “super entidad” de control de la administración pública; sin embargo, la evolución histórica, económica y social del mundo en general y de nuestro país en particular, han hecho necesario que la entidad haya modificado sus actuaciones, incluso dejando actividades que no formaban parte de su ámbito de control y transfiriendo las mismas a las instituciones creadas por el Estado para tales fines como por ejemplo el Ministerio de Economía y Finanzas, Tesorería General y el Tribunal de Cuentas.

Según la Norma Internacional de las Entidades Fiscalizadoras Superiores (ISSAI) número 1 conocida como la Declaración de Lima (1977), primera norma profesional de las Entidades Fiscalizadoras Superiores (EFS), emitida por la

Organización Internacional de las Entidades Fiscalizadoras Superiores (INTOSAI)  
el control es inseparable de la administración financiera pública.

No representa una finalidad en sí mismo, sino una parte imprescindible de un mecanismo regulador que debe señalar, oportunamente, las desviaciones normativas y las infracciones de los principios de legalidad, rentabilidad, utilidad y racionalidad de las operaciones financieras, de tal modo que puedan adoptarse las medidas correctivas convenientes en cada caso, determinarse la responsabilidad del órgano culpable, exigirse la indemnización correspondiente o adoptarse las medidas determinaciones que impidan, o por lo menos, dificulten la repetición de tales infracciones en el futuro. (ISSAI 1, p.7)

El mismo documento dispone que de acuerdo con el momento en que se ejerce, el control puede ser previo o posterior; si es realizado antes de que las operaciones de manejo se realicen, es previo. Cuando se lleva a cabo después de los actos, es posterior.

Como señala el artículo No.2 de la ISSAI No.1

“Un control previo eficaz resulta imprescindible para una sana economía financiera pública. Puede ser ejercido por una EFS, pero también por otras instituciones de control... ejercido por una EFS implica la ventaja de poder impedir un perjuicio antes de producirse este, pero la desventaja de compartir un trabajo excesivo y que la responsabilidad basada en el derecho público no esté claramente definida. (p.7)

La situación legal, las circunstancias y necesidades de cada país determinarán si una EFS ejerce el control previo, pero el control posterior es inalienable a dicha entidad, con independencia que aplique el control previo.

En Panamá la EFS del Estado es la Contraloría General de la República, cuyas funciones se detallan en la Constitución Política vigente (Artículo 280) e incluyen, el ejercicio del control previo o posterior y la facultad de exceptuar el previo; de lo que se deduce que el segundo, el posterior, es obligatorio, como lo dispone la “doctrina”.

El citado control previo externo de los actos de manejo se ejerce a través de la Dirección Nacional de Fiscalización General, en sus oficinas centrales y desconcentradas en las sedes institucionales, regionales y municipales de cada entidad fiscalizada; sin que ello impida el ejercicio del control previo interno, que debe realizar cada una de dichas entidades, como lo dispone la Ley de Presupuesto, las Normas de Control Interno Gubernamental de Panamá y la ISSAI No.1.

La experiencia de otros países, como Colombia y Perú, han evidenciado que la eliminación total del control previo no resulta conveniente a los intereses de la administración pública en general; y en correspondencia, han vuelto a implementar prácticas como formas de control previo denominadas control concomitante, evaluaciones concurrentes, entre otras. En nuestro país, se intentó eliminar el control previo, pero la consulta popular realizada no la aprobó, lo cual la ciudadanía mostró su anuencia a dicho control, lo que se mantiene actualmente.

## **Ejercicio del Control Previo**

Ahora bien, ¿cómo es el ejercicio de este control previo? El control previo se basa en principios de independencia, imparcialidad, legalidad y objetividad, fundamentos de la propia institución.

La independencia de la Contraloría General y de sus fiscalizadores está contemplada en la Constitución, la ley orgánica y demás normas que enmarcan las

actuaciones públicas, se trata de una independencia técnica que la mantiene ajena a la administración o gerencia de las entidades fiscalizadas.

Su imparcialidad implica igual tratamiento para todas las entidades fiscalizadas según la documentación que éstas generen y presenten para su revisión y refrendo.

La legalidad significa que los criterios de evaluación de los documentos, serán tomados de las normas legales y procedimentales que rigen cada materia y documento presentado por la entidad y la objetividad se asegura al emitir normas de obligatorio cumplimiento, durante el ejercicio de control previo.

De las referidas normas, tienen especial importancia las Guías de Fiscalización, siendo su versión más reciente las aprobadas en el 2015 mediante Decreto No.513-DFG de 9 de diciembre de 2015. Se tratan de 10 guías que cada fiscalizador debe utilizar al examinar los documentos de manejo que presenten las instituciones; las mismas versan sobre lo siguiente: del acto público, orden de compra, contratos, convenios, viáticos, entre otros.

En igual sentido, se procura con esta metodología eliminar la subjetividad en ambos lados de la transacción, fiscalizados y fiscalizadores; además, se han emitido Listados de Verificación en donde se detalla la documentación sustentadora que debe adjuntar la Entidad gestora en cada expediente, de modo que el fiscalizador no solicite o incluya requerimientos no contemplados en la ley o norma correspondiente.

Los listados de verificación son de acceso público a través de la página web de la Contraloría General y se están actualizando, de acuerdo con las nuevas disposiciones oficiales en diversos temas relacionados con los trámites.

## La Rendición de Cuentas

Ante la situación a nivel mundial de la COVID-19, en Panamá se declaró el estado de emergencia, por lo cual se adoptaron medidas para que las instituciones rindan cuentas sobre los usos de los recursos y fondos públicos, implementándose el Manual y Guía de Rendición de Cuentas.

Con esta situación nuestro país sufrió cambios, dando como resultado el aceleramiento de los procesos que se tenían proyectados a futuro, entre ellas la creación de la unidad de Rendición de Cuentas; es así que se establece la Subdirección Nacional de Rendición de Cuentas, mediante la Resolución No.1810-2020-DNMySC de 14 de diciembre de 2020, en la Dirección Nacional de Fiscalización General, la cual tiene entre sus funciones establecer directrices, coordinar y supervisar el proceso de implementación de la rendición de cuentas con las entidades del sector público, empleados y agentes de manejo; al igual, que la revisión de los informes que se presentan al respecto, entre otras.

La Contraloría General de la República de Panamá (2021) define la rendición de cuentas como “el compromiso de dar a conocer a la ciudadanía el resultado de la gestión realizada, para que conozcan los pormenores de estas, sobre aquellos actos de manejo de bienes y fondos públicos, cumpliendo con los criterios de legalidad y economía”.

Mientras que para Pardo García (2014)

La rendición de cuentas es el mecanismo mediante el cual las entidades públicas del orden nacional y territorial informan a la ciudadanía los avances, dificultades y restricciones presentadas a lo largo del desarrollo de las actividades planteadas, atención de las necesidades insatisfechas de la

comunidad; también brinda oportunidad a la ciudadanía para formular preguntas y solicitar aclaraciones de actos efectuados en el desarrollo de su gestión y se enfrentan a recibir premios o sanciones por los resultados de su gestión. (p.6)

Actualmente, el control previo promueve la Rendición de Cuentas, por lo que se sigue evolucionando y se están realizando cambios significativos en las labores de Fiscalización y Tecnología en la Contraloría General de la República.

Finalmente, las EFS deben velar por que la rendición de cuentas no se convierta en un fin, sino que sea el mecanismo y proceso para alcanzar la transparencia, para procurar una adecuada administración de los recursos, ejerciendo las funciones de manera objetiva, de acuerdo con lo que indique la ley, las normas y procedimientos, a fin de contribuir a mejorar la gestión pública.

## **Consideraciones Finales**

Siendo una institución abierta al cambio y proclive al aprendizaje, la Contraloría General ha podido evolucionar en el ejercicio del control previo, manteniéndose de manera eficiente, efectiva, independiente y objetiva de acuerdo con el mandato constitucional y legal, tal como se lo exige la comunidad que confía en sus acciones de control.

La institución mantiene abiertos sus canales de comunicación tanto a nivel gubernamental y con la ciudadanía, realiza periódicamente capacitaciones sobre temas de fiscalización y otros, para sus funcionarios y para otros servidores públicos; además, desarrolla aplicaciones informáticas que permiten el seguimiento continuo de los trámites sometidos a su consideración, tanto para las autoridades internas como para las entidades y el público en general.

Un control previo acorde con los tiempos modernos, que integra la tecnología mediante sistemas informáticos, es viable y necesario para mantener el ritmo de ejecución del presupuesto público y coadyuvar, no coadministrar, al logro de los objetivos de la administración pública.

Se están dando importantes pasos, los cambios en los procesos, cumpliendo con las normas jurídicas y siguiendo los controles para minimizar las posibles acciones de corrupción, a fin de que la transparencia sea un pilar de las instituciones estatales.

### Referencias Bibliográficas

Asamblea Nacional de Panamá (1930) *Ley 84 por la cual se crea la Oficina de Contabilidad y Contraloría.*

Asamblea Nacional de Panamá (1976) *Ley 22 , que regula el Control Previo.*

Asamblea Nacional de Panamá (2004) *Constitución Política de la República de Panamá.* Gaceta oficial 25,176.

Contraloría General de la República (1984) *Ley 32 Orgánica de la Contraloría General.*

Contraloría General de la República (2015) Decreto Número 513-DFG, *Guías de Fiscalización.*

Contraloría General de la República (2021) *¿Qué es la rendición de cuentas?*  
<http://www.contraloria.gob.pa:8080/TRendicionC/%C2%BFqu%C3%A9-es-rendici%C3%B3n-de-cuentas.html>

Contraloría General de la República (2020) Resolución No.1810-2020-DNMySC.  
*Por la cual se crea la Subdirección Nacional de la Rendición de Cuentas.*

Gutiérrez, P. (2010) Autoridad Nacional de Innovación Gubernamental. *Ley Panamá Sin Papel y Marco de Interoperabilidad*.  
[https://info.undp.org/docs/pdc/Documents/PAN/00039832\\_PSP-Propuesta-Ley-y-Marco-de-Interoperabilidad.pdf](https://info.undp.org/docs/pdc/Documents/PAN/00039832_PSP-Propuesta-Ley-y-Marco-de-Interoperabilidad.pdf)

INTOSAI Professional Standards Committee (1977) *La Declaración de Lima*  
[https://www.intosai.org/fileadmin/downloads/documents/open\\_access/INT\\_P\\_1\\_u\\_P\\_10/issai\\_1\\_sp.pdf](https://www.intosai.org/fileadmin/downloads/documents/open_access/INT_P_1_u_P_10/issai_1_sp.pdf)

Pardo García, N. (2014) *Importancia de la Rendición de Cuentas en inversión social del Municipio de Nilo*. [Tesis de Maestría, Universidad Nueva Granada]  
<https://repository.unimilitar.edu.co/bitstream/handle/10654/12341/PARDO%20GARCIA%20ENSAYO%20FINAL.pdf;jsessionid=F5A670EFAAB88A95AF20E856A1F8A895?sequence=1>