



@revista\_cpa\_panama



Email: [revistacpa.panama@up.ac.pa](mailto:revistacpa.panama@up.ac.pa)



## CPA PANAMÁ

### Revista científica especializada en Contabilidad

Universidad de Panamá  
Facultad de Administración de Empresas y Contabilidad  
Vol. 1, No.2 julio- diciembre 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)  
Orcid: <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)  
Orcid: <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)  
Orcid: <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)  
Orcid: <https://orcid.org/0000-0003-3656-3350>

Dr. Juan Iván Rogers Harper – Editor Temático  
Instituto Internacional de Auditores Forenses Antifraude, Panamá  
correo electrónico: [jrogers@iifafa.org](mailto:jrogers@iifafa.org)  
Orcid: <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)  
Orcid: <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)  
Orcid: <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)  
Orcid: <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)  
Orcid: <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)  
Orcid: <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)  
Orcid: <https://orcid.org/0000-0002-5924-147X>

Dr. Wladislao Guzmán  
Instituto Internacional de Auditores Forenses Antifraude, República Dominicana.  
Orcid: <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)  
Orcid: <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)  
Orcid: <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)  
Orcid: <https://orcid.org/0000-0003-0639-498X>

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

## Arte y diseño

Ing. Emmanuel José Castillo Sosa

## Nota Editorial

Presentamos el segundo número del año 2023, de CPA Panamá, revista científica especializada en Contabilidad y para este número presentamos 6 ensayos con diversas temáticas relacionadas con la profesión contable.

El primer ensayo “Rendición de Cuentas y participación ciudadana en la EFS de Panamá” tiene como objetivo, describir la rendición de cuentas y la participación ciudadana en el marco de la responsabilidad constitucional de la Contraloría General de la República de Panamá.

El siguiente trata sobre “Elementos del Control de Calidad en las Auditorías” que muestra normativas y diversos códigos de ética que respalda el control de la calidad que debe estar inmersa en todo el proceso de auditoría.

El tercer trabajo aborda “La materialidad y riesgo de auditoría en la planificación de la auditoría” y como estos conceptos que se relacionan entre sí ayudan a realizar la planeación del proceso de auditoría, además de describir el cálculo del riesgo de auditoría.

“Fases del examen de informes de rendición de cuentas”, es un ensayo que describe las fases de planificación, ejecución y presentación de resultados utilizados por los fiscalizadores al momento de realizar su examen de los informes de rendición de cuentas que envían las distintas Instituciones Públicas.

Con la quinta colaboración “Análisis de la Ley 280 de 30 de noviembre de 2021 del Contador Público Autorizado de Panamá” los autores presentan los cambios de la Ley y analizan sus aportes en la profesión de Contador Público Autorizado.



El último ensayo “Los Antecedentes y su importancia en la investigación científica del Contador Público Autorizado” aborda la importancia que tiene para la investigación contable tener buenos antecedentes.

Nuestro compromiso con estas publicaciones es brindar conocimiento contable para nuestros colegas, estudiantes, administradores y a todos los profesionales interesados en nuestra noble profesión. Agradecemos a los autores que confiaron en nuestra revista para publicar sus escritos.

*Dra. María Fátima Valencia Alderete*

Directora  
CPA Panamá



## Índice

Autoridades de la Universidad de Panamá.....	3
Equipo editorial.....	4
Nota editorial.....	7
Ensayos	
Rendición de Cuentas y participación ciudadana en la EFS de Panamá.....	10
Elementos del Control de Calidad en las Auditorías .....	26
Materialidad y Riesgo de Auditoría en la planificación de la auditoría.....	41
Fases del Examen de Informes de Rendición de Cuentas.....	57
Análisis de la Ley 280 de 30 de diciembre de 2021 del Contador Público Autorizado de Panamá.....	69
Los Antecedentes y su importancia en la investigación científica del Contador Público Autorizado .....	82



## RENDICIÓN DE CUENTAS Y PARTICIPACIÓN CIUDADANA EN LA EFS DE PANAMÁ

### ACCOUNTABILITY AND CITIZEN PARTICIPATION IN THE SAI OF PANAMA

DOI <https://doi.org/10.48204/2953-3147.4096>

Marino José Palacios Copete-Universidad de Panamá, Facultad de Administración de Empresas y Contabilidad, Panamá.

Correo electrónico: [marino.palacios@up.ac.pa](mailto:marino.palacios@up.ac.pa) ORCID: <https://orcid.org/0000-0003-0207-0048>

Ezequiel Garibaldi Barrera - Contraloría General de la República de Panamá, Subdirección Nacional de Rendición de Cuentas, Panamá  
Correo electrónico: [egaribaldi@contraloria.gob.pa](mailto:egaribaldi@contraloria.gob.pa) ORCID: <https://orcid.org/0000-0001-8952-4238>

Aristi Iván Ramos Viveros – Contraloría General de la República de Panamá, Subdirección Nacional de Rendición de Cuentas, Panamá  
Correo electrónico: [aramos@contraloria.gob.pa](mailto:aramos@contraloria.gob.pa) ORCID: <https://orcid.org/0000-0002-0832-0047>

José Pinzón Muñoz – Contraloría General de la República de Panamá, Subdirección Nacional de Rendición de Cuentas, Panamá  
Correo electrónico: [josepi@contraloria.gob.pa](mailto:josepi@contraloria.gob.pa) ORCID: <https://orcid.org/0000-0002-5694-1366>

Maritza Rosmery McNulty Ballester – Contraloría General de la República de Panamá, Subdirección Nacional de Rendición de Cuentas, Panamá  
Correo electrónico: [mmcnulty@contraloria.gob.pa](mailto:mmcnulty@contraloria.gob.pa) ORCID: <https://orcid.org/0000-0002-9745-9226>

Fecha de recepción: 15 de diciembre de 2022 - Fecha de aceptación: 7 de abril de 2023

## Resumen

El estudio tiene como objetivo, describir la rendición de cuentas y la participación ciudadana en el marco de la responsabilidad constitucional de la Contraloría General de la República de Panamá. Para ello, se parte de las variables constitucionales y legales que permiten conocer los criterios jurídicos de la rendición de cuentas para establecer el modelo de rendición de cuentas de la Entidad Superior de Fiscalización de Panamá, además, en los acuerdos internacionales de la participación ciudadana en el proceso de fiscalización de los fondos y bienes públicos. Se reconoce, cómo la crisis sanitaria a nivel mundial coadyuvó a implementar la rendición de cuentas y la veeduría. Estas modalidades, en el proceso de gestión gubernamental, abrieron la puerta de la cultura de corrección en el manejo de los recursos del Estado. De igual forma, se exponen las guías específicas que sirven de horizonte para la rendición de cuentas de los recursos económicos y financieros en el COVID-19, para concluir, que la rendición de cuentas como mecanismo de control es un modelo de buena gobernanza que acorta la brecha que se da entre el control previo y el control posterior. La participación ciudadana, brazo de la fiscalización, minimizó, actos de corrupción y garantizó que los recursos le llegaran a los que realmente los necesitaban.

**Palabras clave:** Veeduría, rendición de cuentas, fiscalización, control.

## Abstract

The research aims to describe accountability and citizen participation within the framework of the constitutional responsibility of the Comptroller General of the Republic of Panama. To this end, it is based on the Constitutional and Legal variables that allows to conceive the juridical criteria of the accountability to establish the model of accountability of the Superior Audit Entity of Panama, in addition, in the international agreements of citizen participation in the process of control of public assets. It is recognized as how the global health crisis helped implement accountability and oversight. These modalities, in the process of government

management, opened the door to the culture of correction in the management of State resources. Similarly, the specific guidelines that serve as a horizon for the accountability of economic and financial resources in COVID-19 are exposed, to conclude that accountability as a control mechanism is a model of good governance that shortens the gap between prior control and subsequent control. Citizen participation, the arm of oversight, minimized acts of corruption and ensured that resources reached those who really needed them.

**Key words** Oversight, accountability, oversight, control

## Introducción

Los grupos interesados y la sociedad en general exigen rendición de cuentas y transparencia de sus gobernantes, a los cuales, se le han delegado la responsabilidad de administrar los recursos y bienes del Estado, para el logro de la estrategia de gobierno que debe retribuir satisfacción y bienestar a la población. La incertidumbre en dicha delegación; los ciudadanos, ya no son observadores pasivos y exigen mayor participación de ellos para conocer cómo se están utilizados sus impuestos y bienes.

En el contexto del apartado anterior, la investigación aborda la fiscalización desde el control previo y posterior que le ordena la Constitución Política de la República de Panamá a la Contraloría General de la República, para garantizar el buen uso de los recursos y bienes públicos. Dentro de este ordenamiento, el legislador le indica, que todos los empleados o agentes de manejo independiente que se le asignan recursos monetarios y no monetarios deben rendirle cuenta a la Contraloría en forma y momento que esta indique. De igual manera, los organismos internacionales donde se aglutinan las contralorías del continente declaran sumar la participación ciudadana en el proceso de fiscalización, manteniendo la independencia del organismo superior de fiscalización.

La investigación describe como la Contraloría General llega a la rendición de cuentas y a la participación ciudadana en el proceso de fiscalización. Se definen los conceptos de rendición de cuentas horizontal y vertical, para definir sus conflictos conceptuales y así reconocer la experiencia de la participación ciudadana en tiempo de pandemia. Para resumir, que la rendición de cuenta de cuentas como mecanismo de control es un modelo de buena gobernanza que acorta la distancia que se da entre el control previo y control posterior. La participación ciudadana, brazo de la fiscalización, minimizó, actos de corrupción y garantizó que los recursos le llegaran a los que realmente lo necesitaban; fortaleciendo la estructura de la buena gobernanza.

## **Desarrollo**

La Constitución le da la responsabilidad a la Contraloría General de la República a regular y ejercer el control previo y posterior. De igual forma, le reconoce la discrecionalidad de dejar de hacer o hacer uno u otro en las entidades públicas y empresas estatales (Asamblea Nacional de Panamá, 2022). El dejar de hacer el primero en la Entidad ha dado inicio al proceso de rendir cuentas (Contraloría General de la República, 2010), no obstante, esta modalidad de control se puede dar en presencia de los dos controles. Por consiguiente, en materia de control el accionar legal responde a un tercer modelo articulador entre el previo y posterior orientado a lograr la eficacia, eficiencia, efectividad y transparencia en la administración de los organismos públicos.

La potestad de exigir y rendir cuentas surge de los preceptos y principios regulados por la normativa expresada en la Constitución, las Leyes, los Reglamentos, Decretos y Resoluciones, que faculta a la Entidad de Fiscalización Superior de Panamá, a través de su representante legal a ordenar la elaboración y presentación de los informes de rendición de cuentas a todos los empleados o agentes de manejo de bienes públicos, en el contexto de la cultura de corrección y

la integridad producto de valores éticos y morales de cara a la responsabilidad delegada por la ciudadanía en la gestión administrativa.

Con respecto a la frase de empleados de manejo, el Consejo Nacional de Legislación, (1984) lo define de modo preciso e indica que esta alcanza a cualquier funcionario público o trabajador de una entidad estatal a quien la ley faculte para contraer obligaciones económicas, ordenar gastos o la extinción de créditos a nombre o en representación de una entidad del Estado o empresa estatal. Del mismo modo, indica que el agente de manejo, para los mismos fines, todo aquel que no siendo funcionario del Estado reciba, recaude, opere, gestione, invierta, guarde, cuide, controle, apruebe, autorice o abone capital de un organismo público o, más generalmente, administre los haberes de éste.

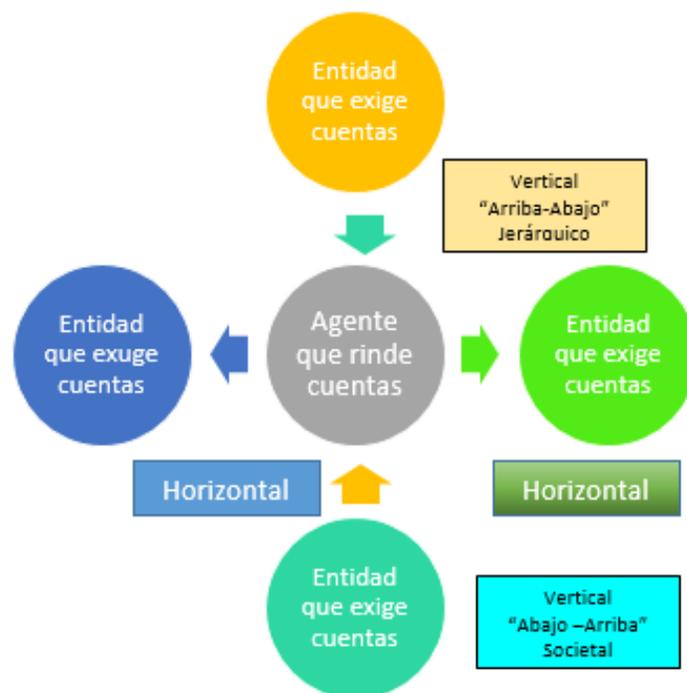
Toda autoridad, empleado o agente de manejo o persona particular encargada de una responsabilidad, está obligado a rendir cuentas, haciendo un informe y una justificación que podrán resultar o no satisfactorios, lo cual puede provocar, en el primero de los casos, un reconocimiento o unas consecuencias positivas, y en el segundo, la censura y unos efectos desfavorables que den lugar a un reparo involucrando una acción de auditoría con alcance correctiva. Esta obligación se extiende a todos aquellos que administren en nombre de un organismo público capital o bienes que pertenezcan a terceros y a aquellos que ejerzan la representación de las sociedades o agrupaciones que perciban ayudas económicas de los susodichos organismos públicos (Consejo Nacional de Legislación).

La rendición de cuentas obligatoria se sustenta en el informe monetario y no monetario del uso y manejo de los recursos y bienes del Estado que debe presentar el sujeto pasivo administrador de ellos al sujeto activo que para el caso del Estado panameño es la Contraloría General de la República. Relación que conlleva, vincular a los administradores del erario a la transparencia; ofreciendo información relevante, clara, oportuna y disponibles para los interesados.

Para Ríos, Alejandro, & Suárez, (2014) la responsabilidad de rendir cuentas se divide en dos tipos básicos: vertical y horizontal, estableciendo una relación de control. La primera enfoca una relación de control que parte desde la sociedad hacia el Estado, el segundo refiere relaciones de control intrainstitucional. Criterios que recogen las consideraciones de O'Donnell (2001) al establecer que la rendición de cuentas a que están obligados los administradores del erario, se divide en dos tipos: vertical y horizontal. El primero se refiere a la que ejerce el pueblo como cuerpo soberano. El segundo es el que ejercen los diferentes órganos públicos, tales como el parlamento, las Entidades de Fiscalización Superior, como se observa a continuación.

**Figura 1.**

*Rendición de Cuentas Vertical y Horizontal*



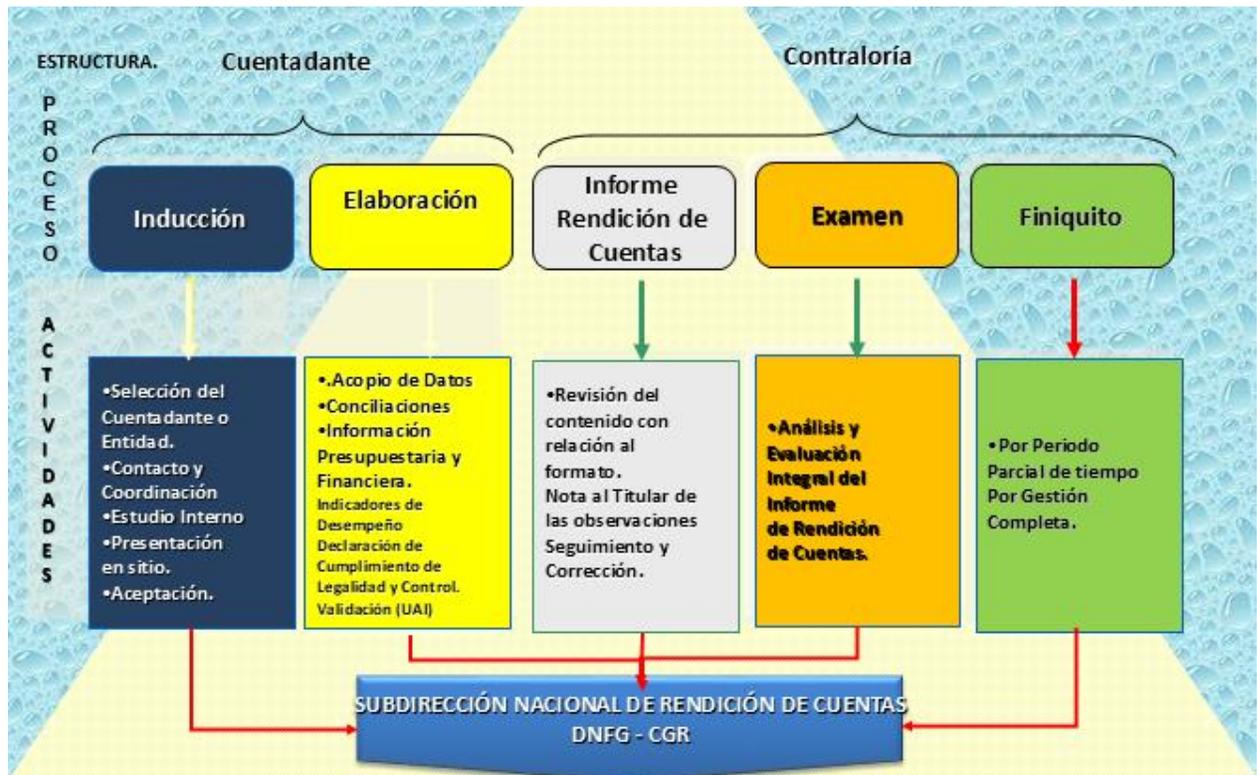
Fuente: O'Donnell (1999)

Para la EFS de Panamá el modelo de rendición, instaurado por la normativa legal referida en los apartados anteriores, es de corte horizontal enmarcado en dos

procesos con ambiente de ejecución diferentes; el primero se realiza con la entidad y el segundo en la Contraloría General de Panamá como se muestra en la Figura 2.

**Figura 2.**

*Proceso de la Rendición de Cuentas en la Contraloría General de la República de Panamá*



La figura describe las dos etapas del proceso para rendir cuenta a la Contraloría General de la República, en su primera etapa se realiza con el cuentadante que al ser seleccionado debe proporcionar toda la documentación que sustente o fundamente sus informes de gestión, monetaria y no monetaria. La segunda etapa tiene su proceso en la Contraloría que se inicia con el informe de rendición de cuentas, su evolución y validación conlleva al examen y finiquito. Las actividades que responden al proceso de rendición de cuentas son liderizadas por la Subdirección Nacional de Rendición de Cuentas.

## Conflictos conceptuales de la rendición de cuentas

En Panamá la rendición de cuentas gubernamental está relacionada al manejo de fondos, siendo esta una obligación de acuerdo a lo establecido en las Normas Legales relativas al manejo de los fondos de la Administración y Fiscalización del Tesoro Nacional que señala, que “los Empleados o Agentes de Manejo que reciban o paguen o tengan bajo su cuidado, custodia o control de fondos del Tesoro Nacional, rendirán cuentas de conformidad con las reglas que establezca la Contraloría General de la República” (Asamblea Nacional de Panamá, 1956, p. 512)

La rendición de cuentas es un procedimiento a través del cual los funcionarios y ciudadanos particulares que gestionan recursos pertenecientes al erario, dan cuenta de manera detallada delante de la autoridad a la que compete y asimismo ante el resto de los ciudadanos, de las decisiones tomadas mientras ejercían sus funciones, de manera que respondan por el modo en que han gestionado esos recursos y por los resultados obtenidos, estando sujetos a las sanciones tanto legales como sociales previstas por la ley, en función de si su gestión ha sido o no apropiada en relación con las metas fijadas (Insausti & Velásquez, 2014).

En la Administración Pública los funcionarios tienen la obligación de informar acerca de sus decisiones y justificarlas de manera clara y específica a los grupos interesados con criterio de transparencia para que los informes contables de uso externo accedan al análisis sintomático de la salud financiera o económica de los recursos del Estado. Los ciudadanos, los organismos de control y los poderes del Estado han de poder pedir explicaciones accediendo al diálogo de modo que los procedimientos de toma de decisiones y de enjuiciamiento de las políticas públicas, esto es, la ejecución honesta, apropiada y ajustada a derecho de las funciones públicas que garanticen un máximo de bienestar para los ciudadanos se manejen

en procesos reflexivos. (Organización Latinoamericana y del Caribe de Entidades Fiscalizadoras Superiores, 2009)

Con base en lo expuesto, el concepto rendición de cuentas, se ha utilizado en el tiempo como instrumento para detectar los hechos irregulares en el manejo de fondos y bienes públicos, no, así como instrumento para crear un espacio de sinergia directa entre los servidores públicos y la ciudadanía, a fin de promover la transparencia en el uso de los fondos y bienes públicos. En esa condición es necesario, revisar la normativa a efecto de establecer el concepto integral de la rendición de cuentas que alude al examen que realiza el ente Fiscalizador, Contraloría General de la República de Panamá, con el objetivo de asegurarse de que la gestión del dinero y de los bienes de titularidad pública se llevan a cabo correctamente, y, además, llevar el mecanismo de rendición de cuentas, a manera de fortalecer la gobernabilidad partiendo de la responsabilidad que tienen los funcionarios públicos de dar cuenta a la ciudadanía.

El control es un proceso continuo de mejora, de ahí que es necesario tener claro, dónde está y hacia dónde se quiere avanzar. Es el factor crítico para lograr mejoras al control sobre el empleo de fondos y bienes públicos, considerando que la Contraloría General de la República de Panamá por fuerza de ley ejerce dos momentos del control; el previo y el posterior surgiendo entre ambos una brecha del control constituyendo un tiempo y espacio favorable para la ocurrencia de malas prácticas que afectan el erario público.

La premisa, enunciada en la sección anterior, es la disyuntiva a solucionar, con el propósito de superar el enfoque tradicional transaccional de controlar y reglamentar el empleo de fondos y bienes públicos ejercitado desde el examen por anticipado, hacia un control de gestión por resultado llevado a cabo por los actores al frente de la gestión pública institucional, con el acompañamiento de las unidades

de Auditoría Interna Institucional; en suma procurando cerrar la brecha entre el examen por anticipado que ejerce la Dirección Nacional de Fiscalización General y el control posterior ejercido por la Dirección Nacional de Auditoría General, mediante la aplicación de la rendición de cuentas y evaluaciones previas de forma concurrente.

La pandemia COVID-19 impactó la gestión pública y puso de manifiesto las vulnerabilidades de los procedimientos de control, tal como sucedió en otras naciones, razón por la que, para mitigar los efectos de esas debilidades sin dejar de atender a la población en general y para mantener la transparencia y uso correcto de los recursos asignados, se aplica la rendición de cuentas en Panamá como parte del escenario de control ante la situación sanitaria global; de ahí la urgente necesidad de desarrollar instrumentos para la implementación de la rendición de cuentas.

Mediante una modalidad de control más efectiva desde el control por anticipado; que contribuya a que la entidad logre sus objetivos de gestión y que a su vez cumpla la responsabilidad de rendir cuentas sobre el uso de cada recurso invertido en esos objetivos.

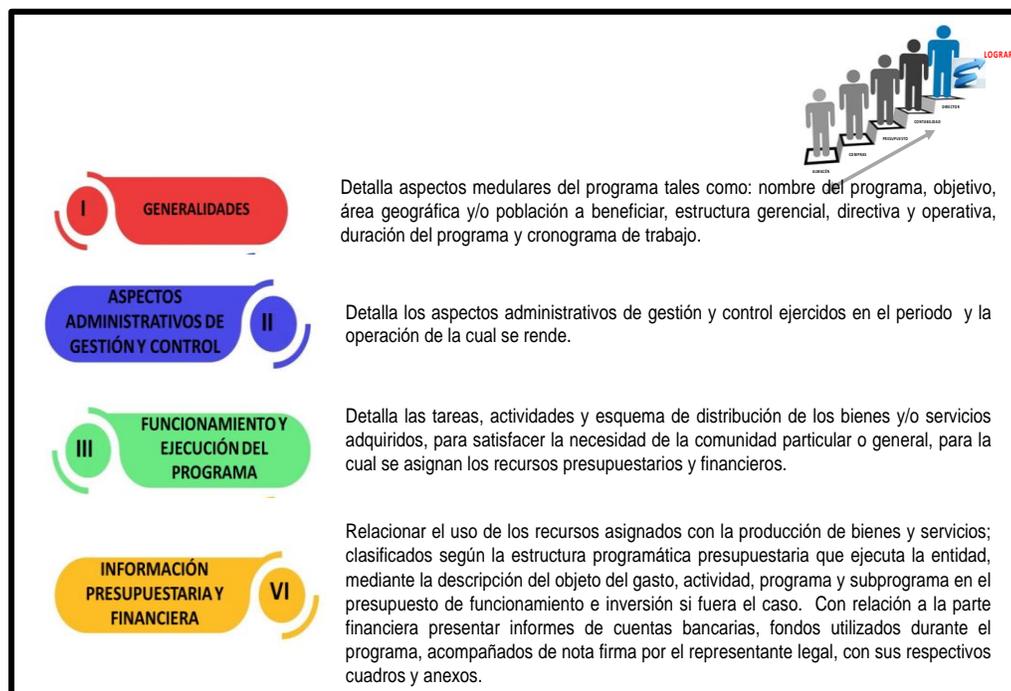
Cabe destacar, que lo más próximo a un informe de gestión reconocido en la Administración Pública de Panamá, es la elaboración anual de una Memoria Institucional o conocida bajo otras denominaciones con el mismo propósito, en la cual los titulares de las entidades públicas exponen el logro, con un enfoque narrativo sin articulación o trazabilidad con objetivos o meta y fundamentalmente sin concordancia directa con los recursos presupuestarios y financieros asignados y ejecutados.

El análisis del procedimiento de gestión financiera y otros sistemas de información que se emplean en el parque informático de la administración pública

panameña, aunado a la estructura de los manuales de procedimientos diseñado por la Contraloría para la regulación de fondos y bienes públicos, entre otros instrumentos reguladores en el sector, se constituyó en los insumos conceptuales para el trazado de una estructura simple y/o relacionada por componentes que aglutinan distintos ítems o temas, facilitando su adecuación a procesos complejos o menos complejos, pero todos con el propósito de la rendición de cuentas.

Se diseñan guías específicas, facilitándoles a los gestores institucionales el procedimiento de rendición de cuentas en forma cronológica, ordenada y completa, incorporando contenidos tales como el modelo de gestión, responsabilidades explícitas, objetivos o metas, distribución de recursos, ejecución del presupuesto, adquisición de bienes y servicios relacionados, aplicación o empleo del presupuesto en honrar los compromisos adquiridos, la recepción correcta y fundamentalmente el destino o uso final de los recursos y servicios objeto del informe de rendición de cuentas a presentar. En la figura 3 se destaca la estructura de las guías específicas.

**Figura 3.**  
*Diseño de la guía específica*



La implementación del procedimiento para rendir cuentas en la República de Panamá, ha dado resultados beneficiosos, y han dejado muchas lecciones aprendidas y en alguna medida están cambiando la cultura de la corrección de los gestores, lo que sin duda a corto y mediano plazo servirán para sentar las bases orientadas a reducir la brecha entre examen anticipado y posterior.

## **Experiencias sobre Rendición de Cuentas y Participación Ciudadana**

Según García (2005), la relevancia de la limpieza y la rendición de cuentas en la gestión de lo público se afina en que todas las medidas adoptadas por el gobierno y las distintas administraciones han de estar al alcance del público en forma transparente, accesible, completa y fidedigna. De esta manera, el presupuesto estatal ha de ser sometido a un control continuo, lo cual promoverá la adhesión a las normas jurídicas, a la honradez y a la responsabilidad de los organismos y los funcionarios públicos. Además, explica que “rendición de cuentas significa que el jefe (ciudadanos) les pide a sus empleados (funcionarios e instituciones gubernamentales) cuentas de los gastos (presupuesto). Y todos los comprobantes de gastos podrán ser examinados en cualquier momento por el jefe (transparencia)” (p.168)

La Contraloría General de la República de Panamá, en cumplimiento a los lineamientos de la Organización Latinoamericana y del Caribe de Entidades Fiscalizadoras Superiores, activa los procedimientos institucionales para aumentar el grado de disponibilidad de información sobre los alcances del control, la gestión y los frutos de la fiscalización como aporte a la rendición de cuentas y a la construcción de prácticas de buen gobierno, con el objetivo de compartir esta información con la ciudadanía, las organizaciones de la sociedad civil y otros actores interesados para el ejercicio del control social a la gestión de lo público, como fundamento de la democracia participativa.

A raíz de la pandemia del COVID-19, y ante el reto de fiscalizar los recursos destinados al Plan Panamá Solidario, que consistía en ayuda con entrega de bonos y bolsas de comidas a las personas afectadas económicamente. La Contraloría General de la República de Panamá y la Comisión de Justicia y Paz de la Conferencia Episcopal de Panamá, suscribieron un Convenio de Cooperación y Apoyo (2020) para llevar a cabo una veeduría.

La Comisión de Justicia y Paz de la Iglesia Católica de Panamá presentó los frutos de la Auditoría Social al Programa Panamá Solidario, en la cual tomaron parte 140 auditores sociales que de modo desinteresado y no lucrativo llevaron a cabo 278 trabajos de campo que cubrían el 45% del conjunto de corregimientos de la nación y reunieron 454 informes ciudadanos acerca del reparto de bolsas de comida, bonos solidarios y vales digitales. La auditoría social ha contribuido a mejorar el procedimiento de distribución de ayudas, minimizando poco a poco las posibles acciones de corrupción, favoritismos y aumentando la transparencia en las acciones de las autoridades y funcionarios a cargo del Plan Panamá Solidario. La Comisión señala que “es la primera veeduría a fondos públicos desarrollada en colaboración entre un ente de gobierno y uno de la sociedad civil marcando un hito en este tema”. (D´Panama News, 2021,s.p)

La Contraloría General de la República de Panamá, informa sobre este programa hasta el 19 de abril de 2021, en las zonas urbanas y rurales bajo la veeduría al Programa Panamá Solidario se distribuyeron 7.3 millones de bolsas de comida, 3.09 millones de bonos solidarios y 9.2 millones de vales digitales para un importe total de B/. 951 millones que cubrieron a 1 millón 359 mil 917 personas.

## Consideraciones finales

La rendición de cuentas no solo permite garantizar que la gestión pública se lleve a cabo con propiedad, sino que también fortalece la gobernabilidad, partiendo de la responsabilidad que tienen los empleados y agentes de manejo de dar cuentas a la ciudadanía. Para esto es inminente que se promueva el principio de claridad y publicidad; igualmente, lo atinente al deber de informar y justificar de forma clara y completa.

Además, al conjugarse con la participación ciudadana implica un procedimiento de evaluación cualitativa y cuantitativa que permite la fiscalización sobre la gestión y el manejo de los bienes públicos, ambas fortalecen el control interno institucional en las entidades bajo examen y a lo interno en el procedimiento de fiscalización que realiza la Contraloría General de la República.

Atendiendo las consideraciones, del apartado anterior, la rendición de cuentas desde la óptica del ente fiscalizador, los administradores de los medios económicos del Estado deben informarle, con criterios generales y específicos; como herramienta de control que constituye una pieza fundamental para que los gestores rindan de forma íntegra y oportuna el resultado monetario y no monetario de los programas o proyectos a ellos encomendados; reconociendo la imperiosa necesidad de un permanente análisis y estudio del sujeto a rendir cuentas indistintamente, que en su mayoría, sea del ramo de lo público, cada una tiene su particularidad y modelos de gestión propias de sus actividades misionales.

## Referencias bibliográficas

Asamblea Nacional de Panamá (1956) Ley 8 por la cual se aprueba el Código Fiscal de la República. Publicada en Gaceta Oficial No. 12,995.

Asamblea Nacional de Panamá (2022) Ley 351 que modifica y adiciona artículos a la Ley 32 de 194, Orgánica de la Contraloría General de la República y modifica la Ley 67 de 2008, que desarrolla la jurisdicción de cuentas.

Comisión de Justicia y Paz de la Iglesia Católica de Panamá (2021) Informe: Proyecto de Auditoría Social al Plan Panamá Solidario. Informe presentado a la Contraloría General de la República de Panamá.

Contraloría General de la República (2010) Resolución Núm.898-DFG.

Consejo Nacional de Legislación (1984) Ley Orgánica de la Contraloría de Panamá.

Contraloría General de la República (2020) Conferencia Convenio de Cooperación y apoyo para el desarrollo de la Auditoría Social (veeduría ciudadana) al Programa Panamá Solidario. <https://www.gacetaoficial.gob.pa › pdfTemp>

D´ Panama News (2021) Comisión de Justicia y Paz, Informe proyecto de Auditoría Social al Plan Panamá Solidario. Informe Presentado a la Contraloría General de la República de Panamá. <https://dpanama.com.pa/index.php/2021/04/26/comision-de-justicia-y-paz-rinde-informe-de-auditoria-social-a-la-contraloria/>

García, B. (2005) Transparencia y Rendición de Cuentas en la Gestión Pública: Instituciones y servidores públicos responsables. [https://www.ceenl.mx/educacion/certamen\\_ensayo/sexta/BetzaidaGarcia.pdf](https://www.ceenl.mx/educacion/certamen_ensayo/sexta/BetzaidaGarcia.pdf)

Insausti, M. y Velásquez, L. (2014) Las entidades Fiscalizadoras Superior y la Rendición de Cuentas. Serie Ciudadana y Control Fiscal.

O'Donnell, G. (2001) Accountability Horizontal. La institucionalización legal de la desconfianza política. ISONOMÍA (14) Instituciones y servidores públicos responsables.



O'Donnell, G. (1999) Horizontal Accountability in New Democracies. En A. Schedler,

L. Diamond y M.F. Plattner (eds.) The Selft-Restraining State: Power and Accountability in New Democracies. (pp.29-51)

Organización Latinoamericana y del Caribe de Entidades Fiscalizadoras Superior (2009) Declaración de Asunción Principios sobre Rendición de Cuentas. <https://olacefs.com/declaraciones-oficiales/>

Ríos, A. y Suárez M. (2014) Accountability aproximación conceptual desde la filosofía política y la ciencia política. Colombia Internacional, pp.261-288.

## ELEMENTOS DEL CONTROL DE CALIDAD EN LAS AUDITORÍAS

### ELEMENTS OF AUDIT QUALITY CONTROL

Antonia Estela Pérez Martínez - Contraloría General de la República de Panamá,  
Dirección Nacional de Auditoría General, Panamá

Correo electrónico: antoperez@contraloria.gob.pa ORCID: <https://orcid.org/0000-0001-5932-9458>

Yovany René Chambers Cuadra - Contraloría General de la República de  
Panamá, Dirección Nacional de Auditoría General, Panamá

Correo electrónico: ychambers@contraloria.gob.pa ORCID: <https://orcid.org/0009-0009-6077-4802>

DOI <https://doi.org/10.48204/2953-3147.4097>

Fecha de recepción: 15 de diciembre de 2022 - Fecha de aceptación: 29 de junio de 2023

### Resumen

La calidad es un elemento clave para obtener auditorías con excelencia y es función y responsabilidad del director ejecutivo, socio o jefe de la unidad de auditoría velar por su cumplimiento, compromiso que puede delegar o ejercer con el apoyo de otro personal con experiencia y conocimientos dentro de la unidad. Para lograr auditorías con calidad los directivos deben tomar en cuenta requerimientos éticos como independencia y objetividad, asignar recursos humanos con preparación técnica y supervisar el proceso de ejecución y presentación de los resultados de las auditorías. Con este ensayo se muestran las normativas y diversos códigos de ética

que respaldan el control de la calidad que debe estar inmersa en todo el proceso de auditoría, con el propósito de que los encargos se realicen tomando en cuenta los requisitos de calidad adecuados para lograr informes de auditoría que permitan de manera oportuna conocer los resultados para la toma de decisiones que agreguen valor a las entidades.

**Palabras clave:** Auditoría, control de calidad, ética, supervisión.

## Abstract

Quality is a key element to obtain audits with excellence and it is the function and responsibility of the executive director, partner, or head of the audit unit to ensure compliance, a commitment that can be delegated or carried out with the support of other personnel with experience and knowledge within of the unit. To achieve quality audits, managers must take into account ethical requirements such as independence and objectivity, assign human resources with technical preparation and supervise the process of execution and presentation of the results of the audits. This research shows the regulations and various codes of ethics that support the quality control that must be immersed throughout the audit process, with the purpose that the engagements are carried out taking into account the appropriate quality requirements to achieve audit reports that allow in a timely manner to know the results for decisions making that add value to the entities.

**Key words:** Audit, quality control, ethics, supervision

## Introducción

“La función de la auditoría es fundamental para el éxito del sistema económico basado en el mercado, dado que ésta garantiza la existencia de información financiera fiable que posibilitará la evaluación de las actuaciones económicas por los intervinientes en el mercado.” (Ruiz, et.al., 2006, p.284) En tal

sentido, los usuarios confían que los servicios de auditoría serán ejecutados con controles y altos niveles de calidad. El control de la calidad en las auditorías es responsabilidad del director ejecutivo, socio o jefe de la Unidad, quienes deben velar por su aplicación desde la fase de la asignación del equipo de auditoría hasta la presentación de los resultados.

Para controlar la calidad de la auditoría se cuenta con varios elementos, y al elaborar este ensayo tomamos los elementos que consideramos más importantes como los requerimientos éticos, el recurso humano y la supervisión exponiendo lo que indican sobre este particular las Normas Internacionales de Auditoría y Control de Calidad, (NICC) el Marco Internacional para la práctica profesional de Auditoría Interna, Las Normas Internacionales de Auditoría (NIAS), Las Normas de Auditoría Gubernamental para la República de Panamá (NAGPA) y los Códigos de ética del Instituto de Auditores Internos (IIA) y de la Federación Internacional de Contadores (IFAC) con reflexiones de cómo debe ser la aplicación de dichas normas.

## **Desarrollo**

### **Control y Calidad**

“La palabra control es un vocablo que se deriva del francés controle y significa registro, comprobación, revisión, dependencia, inspección y coordinación” (Torres Hernández y Torres Martínez, 2014, p.26) mientras que “el significado histórico de la palabra calidad es el de aptitud o adecuación al uso.” (Pola Maseda, 1988, p.10)

Por lo tanto, controlar la calidad siempre ha sido un objetivo en las diversas profesiones debido a que los usuarios prestan mayor atención a aquellos servicios que son brindados con normas que aseguren que los mismos serán realizados de manera oportuna, correcta y con resultados que le garanticen un trabajo con altos estándares.

En la profesión de auditoría la calidad es un elemento importante puesto que la opinión o conclusiones emitidas por los auditores en sus informes son producto de un trabajo que requiere gran esfuerzo, dedicación, conocimiento y aplicación de técnicas que garanticen excelentes resultados, ayuden a la administración en la toma de decisiones y en agregar valor en sus procesos.

## **El Control de Calidad de las Auditorías**

El trabajo del auditor se basa en la confianza “sobre todo en lo referente al modo en que se percibe la calidad del trabajo desarrollado por las empresas de auditoría” (Pizarro, et.al, p.273) por lo que se ha vuelto primordial para los profesionales de auditoría en los ámbitos público y privado ya sea como auditores internos o externos controlar la calidad de las auditorías.

Pero ¿se están aplicando las normas de calidad por parte de los profesionales de la auditoría? En realidad, no es una práctica muy común sobre todo en el sector público que existan comités de control de calidad tal y como lo pueden expresar las distintas normas internacionales, esto debido a diversos factores como por ejemplo falta de presupuesto y de capacitación a los jefes y auditores lo que conlleva a un desconocimiento de las normas y su aplicación.

De aquí surge la interrogante de quien debe vigilar o velar por la calidad de las auditorías. El Marco Internacional para la práctica profesional de la Auditoría Interna (2017) indica que el director ejecutivo de auditoría debe desarrollar y mantener un programa de aseguramiento y mejora de la calidad que cubra todos los aspectos de la auditoría interna. (p.9)

Según el marco internacional antes descrito es en el Jefe de la Unidad de Auditoría en que le debe recaer la responsabilidad de mantener la calidad de la auditoría, sin embargo en muchas ocasiones esa tarea se le delega a los supervisores quienes realizan su trabajo sin reportar a los Jefes de Auditoría sus

avances y no es hasta en las revisiones de los informes cuando los encargados observan el trabajo realizado por el equipo de auditoría, que en algunos casos no cumplen con los objetivos que les fueron asignados, con las consecuencias de auditorías incompletas que no generan la información necesaria para tomar los correctivos en caso de requerir las entidades mejoras.

De allí la importancia de revisar y controlar por parte del director ejecutivo el proceso de las auditorías, por tener estos la suficiente potestad para corregir y mejorar problemas que puedan surgir antes de que culmine la auditoría y asegurar la calidad de los encargos, de igual forma esta revisión ayudará a evaluar la capacidad del equipo de auditoría y conocer los puntos débiles que deberán ser mejorados para futuros trabajos.

Esta vigilancia debe estar presente en varios aspectos del proceso de auditoría, como los requerimientos éticos que deben seguir los auditores, la asignación del recurso humano para realizar la auditoría por parte de los directivos o jefes de Auditoría y la supervisión del proceso de auditoría. Aspectos que comentamos a continuación.

## **Requerimientos éticos**

El control de la calidad de las auditorías inicia desde que se asigna el equipo de auditoría, en este momento el director ejecutivo debe tomar en cuenta aspectos éticos como la independencia y objetividad de los auditores que cumplirán el encargo de auditoría, ya que “la independencia es requisito indispensable para el contador público en el ejercicio de la auditoría” (Vilora, 2016, p.113)

La ética, independencia y objetividad son conceptos básicos que deben manejar todos los actores que intervienen en una auditoría y es por ello por lo que a partir de estos principios inicie un buen control de la calidad de las auditorías.

Es por esa razón que el director ejecutivo debe asegurarse que no exista ningún tipo de conflicto que afecte la independencia y objetividad del equipo de auditoría que designe, tales como parentesco, amistad, relación comercial o inclusive enemistad con alguna persona de la entidad o empresa que audita, de igual forma el auditor deberá notificar ante su superior ya sea el supervisor o el mismo jefe de la Unidad de Auditoría si existe algún impedimento como lo antes mencionados que le impida efectuar su función con la independencia y objetividad requerida “lo que redundaría en una mejora de la fiabilidad y de la información auditada.” (Rubio Herrera,2016 p.100)

No en vano El Código de Ética del Instituto de Auditores Internos (2000) indica que se “espera que los auditores internos apliquen los principios de integridad, objetividad, confidencialidad y competencia”

En ocasiones los auditores ignoran que no reportar que algún pariente, amigo o incluso enemigo trabaja en la entidad que audita puede ocasionar que su examen pierda credibilidad y hasta incluso ser desacreditado por considerar que pueda existir conexión del auditor con el ente auditado o con personas involucradas en la auditoría que pueda nublar su juicio, objetividad e independencia.

En ese sentido el personal de auditoría escogido por el Director Ejecutivo o Jefe de Auditoría debe tener un alto grado de responsabilidad en sus aptitudes y actitudes, debido a que “en la actualidad la sociedad demanda una conducta ética de todos los individuos que la conforman, para poder preservar el orden y el bienestar de los mismos.” (Hernández, 2015, p.16)

Por ello, el auditor debe estar claro que sus funciones no se tratan solo de revisar o examinar las cuentas, sino que también en sus responsabilidades debe estar inmersa la integridad de sus acciones, alejarse de elementos que nuble su juicio profesional y que por lo tanto no le permita dictaminar o concluir su informe libre de sesgos.

Otro aspecto que afecta la independencia de los auditores es el hecho que a pesar de que las Direcciones o Unidades de Auditoría Interna de las distintas entidades no están supeditadas a alguna otra dirección como lo era anteriormente, sino que están a nivel asesor o fiscalizador, si existe una falta de recursos para dichas unidades, los que obliga a que tengan que solicitar insumos, materiales o equipo de oficina a otras direcciones con mayor presupuesto como las Direcciones de Administración o Finanzas situación que merma la independencia económica de los auditores, importante para que no exista dilemas éticos al momento de efectuar las auditorías.

Con relación a lo antes señalado, la NICC (2017) indica que “la firma de auditoría establecerá políticas y procedimientos diseñados para proporcionarles una seguridad razonable de que tanto ella misma como su personal mantenga la independencia cuando lo exigen los requerimientos de ética aplicables.” (p.58)

Siguiendo lo establecido por la norma, la alta gerencia debe dotar a las Unidades de Auditoría Interna de políticas claras y precisas que ayuden al equipo de auditoría. Por ejemplo, establecer los Comité de Control de Calidad de Auditoría que se encargarán de velar por la calidad de las auditorías facilitando y dotando a los Directivos Ejecutivos de lo necesario para cumplir a cabalidad con los encargos, incluyendo capacitación sobre las competencias que debe poseer los auditores, además de presupuesto suficiente que prevenga situaciones que afecte la independencia económica que debe caracterizar a los equipos de auditoría.

## **Asignación de Recurso Humano**

El Recurso Humano es uno de los elementos más importantes del sistema de calidad, y sin duda representa un alto porcentaje en el éxito de una auditoría, “la calidad del factor humano es un activo intangible determinante en las organizaciones, especialmente en las que prestan servicios que requieren una alta

capacitación profesional como ocurre en el sector de auditoría” (Fernández, et.al, 2013, p.1194)

Es así como el Marco Internacional para la práctica profesional de la Auditoría Interna (2017) establece que “los auditores internos deben reunir los conocimientos, las aptitudes y otras competencias necesarias para cumplir con sus responsabilidades individuales.” (p.7) El director ejecutivo, jefe de Unidad o director de Auditoría debe garantizar la asignación de personal capacitado en cada encargo o auditoría programada.

Por lo que debe escoger entre los auditores aquellos que tengan habilidades en análisis, redacción de hallazgos o puntos de auditoría, conocimiento de las normas como las Normas Internacionales de Auditoría (NIAS), Normas Internacionales de Información Financiera (NIIFS), leyes, manuales y políticas relacionados con la entidad que se audita, y con experiencia, todo esto con el fin de obtener resultados o informes de auditoría que cumplan con los objetivos que se establecieron ya sea al encargar la auditoría, en la orden de trabajo o en la vista fiscal en el caso de auditorías solicitadas por un ente judicial.

También influye para formar los equipos de auditoría el nivel de complejidad de los encargos, puesto que en estos casos la experiencia del equipo es primordial para lograr una auditoría ejecutada con personal capacitado para analizar, recabar evidencia suficiente y adecuada, así como la aplicación de técnicas de auditoría y habilidades para redactar y comunicarse con las personas.

En la práctica observamos que para asignar al personal no se toman en cuenta los atributos antes señalados, sino que en ocasiones asignan al equipo en base a los que están disponibles en ese momento sin tomar en cuenta la experiencia o las capacidades de los auditores o supervisores. Para muchos el hecho de ser CPA es suficiente; sin embargo, la idoneidad no es garantía de que el auditor sea experto en la auditoría que se le asigna.

Cabe resaltar que en auditoría no se debe confundir la experiencia con la antigüedad puesto que puede ocurrir que se tenga en las unidades de auditoría profesionales con muchos años laborando en la empresa, pero sin habilidades o capacidades para realizar trabajos complejos, situación que debe tomar en cuenta el Jefe o Director Ejecutivo de auditoría al momento de asignar el equipo de auditoría.

El pensar que no es necesario conformar los equipos de auditoría en base a las habilidades, experiencia y conocimiento de los auditores puede tener como consecuencias exámenes de auditoría sin la calidad suficiente por no estar bien ejecutados técnicamente, lo que incide en la información que recibe la Dirección de las entidades para tomar decisiones o correctivos necesarios para mejorar los procesos en las organizaciones.

Hemos descrito el por qué consideramos importante una buena elección del recurso humano para la ejecución de las auditorías, sin embargo, no es menos importante que así como el Jefe o Director Ejecutivo de Auditoría debe escoger a los mejores preparados el auditor también debe tener una buena formación.

Al respecto, el Código de Ética para los profesionales de la contabilidad de la International Federation of Accountants (IFAC) sección 113.1 A2 (2021) indica “el desarrollo profesional continuo permite a los contadores profesionales ampliar y mantener las capacidades para actuar de forma competente en su entorno profesional”. p.22.

Quedaron atrás aquellos años en que el profesional de la Contabilidad entre ellos el auditor, con una licenciatura era suficiente para su desenvolvimiento profesional, hoy día se recomienda para la obtención de conocimiento actualizado una capacitación continua que incluya estudios de Postgrado, certificaciones profesionales como las que otorga el Instituto de Auditores Internos (CIA) o el

Instituto Internacional de Auditores Forenses Antifraude (AFA) entre otras, así como el perfeccionamiento continuo, que garantice a un profesional altamente preparado.

En ese mismo contexto el código de ética del Instituto de Auditores Internos (2000) resalta “el auditor debe mejorar continuamente sus habilidades y la efectividad y calidad de sus servicios.”

De esta manera el auditor tendrá una preparación optima que le permita realizar informes que muestren la razonabilidad de los estados financieros, evaluación de los procesos operativos o la determinación de alguna irregularidad que afecte el patrimonio de la empresa o institución con la calidad que debe caracterizar a los auditores.

Sin duda, es de suma importancia la capacitación continua que debe tener el auditor para realizar o desempeñar sus funciones, por lo que es necesario que invierta en capacitarse para garantizar la excelencia y calidad de su trabajo.

## **Supervisión del proceso de auditoría**

El Marco Internacional para la práctica de la Auditoría Interna (2017) indica que “el director ejecutivo de auditoría tiene la responsabilidad general de la supervisión del trabajo, pero puede designar a miembros adecuadamente experimentados de la actividad de auditoría interna para llevar a cabo esta tarea.” (p. 20)

En la mayoría de las veces se escoge para supervisores a los auditores que demuestran un buen desenvolvimiento en sus funciones o aquellos con más antigüedad o experiencia; sin embargo, en ocasiones no se les capacita para efectuar la labor de supervisar incluyendo el manejo de personal, lo que consideramos una gran debilidad debido a que la función de supervisor es vital para

un buen control de calidad de las auditorías ya que ellos son los que están en contacto con el personal de auditoría, los que vigilan el cumplimiento de los objetivos, alcance, procedimientos y la presentación de los informes o dictámenes de auditoría en tiempo oportuno.

De este modo, el auditor con la responsabilidad de supervisión no sólo debe ser experto en el área de auditoría, sino que también debe tener un alto grado de compromiso con la firma, empresa o institución con la que trabaja y tener cualidades de liderazgo que inspire y motive al personal a realizar auditorías de calidad. “Todo ello a fin de garantizar un juicio profesional razonable requerido para la supervisión y conducción de una auditoría.” (Valderrama, et.al., 2018, p.225)

La NAGPA, (2020) señala “los procedimientos de control de calidad deben abarcar asuntos tales como la dirección, revisión y supervisión del proceso de auditoría y la necesidad de hacer consultas para tomar decisiones sobre asuntos difíciles o contenciosos.” (p.81) Debido a que el supervisor no es un auditor más sino un organizador y administrador del tiempo y los recursos del equipo de auditoría, responsable que las actividades se cumplan según lo establecido en el plan de auditoría.

En ese mismo orden de ideas la NIA 220, (2017) indica que “la supervisión incluye la consideración de la competencia y capacidad de cada uno los miembros del equipo, si comprenden las instrucciones y si el trabajo se esté realizando con el enfoque planificado para el encargo de auditoría.” (p.167)

Es función del supervisor revisar que los auditores durante la ejecución de la auditoría estén realizando los procedimientos de auditoría, conforme a las instrucciones encargadas, puesto que puede suceder que los auditores no comprendan como se ejecuta algún procedimiento y por no contar con una guía o supervisión oportuna decidan realizar la instrucción como lo entendieron o captaron.

Para evitar que esto suceda los supervisores deben acompañar y monitorear el desempeño de los auditores desde la planeación de la auditoría, y elaborar en conjunto con el equipo los procedimientos de auditoría. En caso de no tener al equipo disponible en la planeación de la auditoría el supervisor deberá mediante una reunión explicar los procedimientos que se estarán realizando y presentar el modelo de las cédulas (papeles de trabajo) que se elaborarán durante la ejecución de la auditoría.

Sin perjudicar la supervisión que realice durante la ejecución de la auditoría con el propósito que vigile la recopilación de evidencia suficiente y adecuada, aplicación de las técnicas de auditoría, redacción de hallazgos, entre otros aspectos con el fin de mejorar o corregir cualquier elemento o situación que impida el logro de los objetivos de la auditoría y entregar a los directivos de la Unidad de Auditoría informes oportunos y de calidad.

Otro aspecto importante es el hecho que el supervisor como responsable de la calidad de las auditorías debe revisar el informe o presentación de los resultados realizados por los auditores previamente, antes de enviarlo al Director Ejecutivo de Auditoría, como una medida de control de calidad, para prevenir la devolución de estos por falta de información o redacción confusa lo que retrasaría la emisión del informe de auditoría.

Todo esto sin menoscabar el seguimiento que debe darle el director ejecutivo o jefe de Auditoría a los supervisores, quienes deberán exigirle reportes periódicos de los avances de las auditorías y las limitaciones que puedan afectar la entrega oportuna de los informes.

Cabe indicar, que el supervisor al igual que inspecciona y da seguimiento al cumplimiento de los procedimientos de auditoría y revisa los papeles de trabajo que realicen los auditores, también debe registrar sus actividades en su propio expediente como por ejemplo las visitas de supervisión y las instrucciones al equipo

de auditoría, expediente que es entregado para su revisión al director ejecutivo o jefe de auditoría, con quien debe tener una comunicación continua que le permita conocer las dificultades o limitaciones en las auditorías y corregir las mismas para un mejor rendimiento del equipo de auditoría y por ende de la comunicación de resultados.

## **Consideraciones finales**

La calidad en la auditoría constituye un factor importante para la obtención de auditorías oportunas y que ayuden a la alta dirección en la toma de decisiones.

El director ejecutivo de Auditoría, Socio o jefe de Unidad de Auditoría es el responsable de la calidad de la auditoría y garantiza que los auditores que se les asignen los trabajos o encargos tengan requerimientos éticos como la independencia y objetividad.

De igual forma deben asignar al equipo de auditoría personal con suficiente experiencia y conocimientos técnicos, además de velar que la supervisión del trabajo o encargo de auditoría se realice con la calidad requerida para lograr una presentación de resultados oportuna a los directivos de las entidades.

La función de supervisión por lo general es delegada a auditores expertos quienes en base a su experiencia y conocimiento debe guiar al equipo de auditoría; este profesional debe tener claro que su labor radica principalmente en velar por el cumplimiento del objetivo y enfoque de la auditoría que dé como resultado una auditoría bien ejecutada y una presentación de resultados en tiempo oportuno, por lo que deberá no solo ser un auditor con habilidades técnicas sino también un profesional capaz de liderizar, motivar y capacitar al personal bajo su cargo.

Ciertos auditores tienen la idea que es la organización donde laboran los que deben capacitarlos y no se actualizan profesionalmente, sin embargo, tal y como lo

mencionan las diversas normas de calidad y ética les corresponde a los auditores invertir en su capacitación que les permita realizar sus funciones con una alta preparación que es el compromiso y misión que deben seguir y cumplir los profesionales de la contabilidad y de la auditoría en particular.

## Referencias bibliográficas

Contraloría General de la República (2020) Normas de Auditoría Gubernamental para la República de Panamá, basadas en las normas internacionales de entidades fiscalizadoras superiores.

Fernández, M., Gisbert, A y Salazar, J.C. (2013) Influencia del Capital Humano en la calidad de la auditoría contable. *Revista Capital Intangible*.9 (Número 4) 1194-1215.

Hernández O. (2016) La auditoría Interna y su alcance ético empresarial. *Revista Actualidad Contable Faces*.19 (Número 33) 15-41.

Instituto de Auditores Internos (2017) Marco Internacional para la práctica profesional de la Auditoría Interna.

Instituto de Auditores Internos (2000) Código de ética del Instituto de Auditores Internos.

International Federation of Accountants (2021) Manual del Código Internacional de ética para contadores profesionales.

International Auditing and Assurance Standards Board (2017) Manual de pronunciamientos internacionales de control de calidad, auditoría, revisión, otros encargos de aseguramiento, y servicios relacionados. Edición 2016-2017 Volumen I.

Pizarro, S., Ormaza, M. y Ruiz, M. (2018) La auditoría y su control de calidad: Visualización de los servicios que ofrecen las empresas auditoras en Manabí Ecuador. *Cofin Habana*.12. (2) 268-279.

Pola Maseda, A. (1988) *Gestión de la Calidad*. Marcombo Boixareu editores. Barcelona, España.

Rubio Herrera, E. (2016) El deber de independencia de los auditores según la nueva normativa. *Revista Española de Control Externo*. 13 (Número 52) 59-101.

Ruiz, E., Gómez, N. y Carrera N. (2006) Evidencia empírica sobre el efecto de la duración del contrato en la calidad de la auditoría: análisis de las medidas de retención y rotación obligatoria de auditores. *Revista Investigaciones Económicas*. 30 (Número 2) 283-316.

Torres Hernández y Torres Martínez (2014) *Planeación y Control: Una visión integral de la administración*. Primera edición. Grupo Editorial Patria. México D.F.

Valderrama, Y., Rivera, J. y Valecillos, Z. (2018) Procedimientos de Control de Calidad aplicados en la Auditoría de Estados Financieros. *Sapienza Organizacional*. Universidad de los Andes. 5 (Número 10) 210-228.

Vilora N. (2016) Estrategias de reforzamiento de escepticismo profesional para los contadores públicos en actividad de auditoría. *Actualidad contable FACES*. 19 (Número 33) 112-134.

## MATERIALIDAD Y RIESGO DE AUDITORÍA EN LA PLANIFICACIÓN DE LA AUDITORÍA

### MATERIALITY AND AUDIT RISK IN AUDIT PLANNING

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) ORCID: <https://orcid.org/0000-0002-2450-8672>

DOI <https://doi.org/10.48204/2953-3147.4098>

Fecha de recepción: 15 de febrero de 2023 - Fecha de aceptación: 24 de mayo de 2023

#### Resumen

La materialidad es un concepto de vieja data en la auditoría, se aplica desde inicio del siglo veinte y es muy usado por los auditores para determinar aspectos que no son relevantes. Mientras que el riesgo de auditoría es un concepto más nuevo siendo utilizado desde los años 90. Ambos conceptos materialidad y riesgo de auditoría son utilizados en todo el proceso de auditoría, desde la planificación, ejecución y comunicación de resultados, siendo el objetivo de este ensayo brindar información sobre la relación que tienen en la planificación de la auditoría y como ayudan a brindar información para determinar el tipo de pruebas que el auditor utilizará para ejecutar la auditoría y por ende presentar resultados u opiniones basadas en evidencia suficiente y adecuada. Existen normas y literatura que tratan sobre los conceptos de materialidad y auditoría; sin embargo la abordan de manera muy genérica sin explicar cómo se aplican estos conceptos y su utilidad en el proceso de auditoría muy en especial en la planificación. Siendo principalmente el riesgo de auditoría el menos detallado o explicado, por lo que mediante este ensayo describimos cómo se calcula el riesgo de auditoría, como una manera de ilustrar el uso de este concepto al planear la auditoría.

**Palabras clave:** Auditoría, planificación, materialidad, riesgo.

## Abstract

Materiality is an old concept in auditing, it has been applied since the beginning of the twentieth century and is widely used by auditors to determine aspects that are not relevant. While audit risk is a newer concept being used since the 90s. Both concepts materiality and audit risk concepts are used throughout the audit process, from planning, execution, and communication of results, being the objective of this essay to provide information on the relationship they have in the planning of the audit and how to help provide information to determine the type of evidence that the auditor will use to execute the audit and therefore present results or opinions based on sufficient and adequate evidence. There are standards and literature dealing with the concepts of materiality and auditing; however, they approach it in a very generic way without explaining how these concepts are applied and their usefulness in the audit process, especially in planning. Being mainly the audit risk the least detailed or explained, so through this essay we will explain how audit risk is calculated, as a way to illustrate the use of this concept when planning the audit.

**Keywords:** Audit, planning, materiality, risk

## Introducción

En el proceso de auditoría es la planificación la más importante porque es cuando el auditor prepara su plan estratégico cuyo objetivo principal es el diseño de procedimientos de auditoría que aplicará el auditor para recabar evidencia suficiente y adecuada que le permita emitir su opinión de auditoría.

La materialidad y el riesgo de auditoría son conceptos utilizados por los auditores y que se complementan entre sí, son usados para determinar en el primer caso las partidas en los estados financieros con importancia relativa y en el segundo se refiere al riesgo del auditor de emitir su opinión de los estados financieros sin tomar en cuenta errores importantes. Al aplicar ambos conceptos el auditor podrá conocer las áreas más riesgosas y materialmente importantes y por ende planificar

mejor la estrategia a seguir, las pruebas de auditoría que aplicará que le permita recabar evidencia para la presentación de resultados, es decir su informe.

Con este ensayo presentamos los conceptos de materialidad, riesgo de auditoría y sus componentes, también por considerar que tanto las normas como la literatura que define el riesgo de auditoría no detalla cómo es su cálculo, presentamos un ejemplo del mismo y finalmente indicamos la materialidad y el riesgo de auditoría en la etapa de planificación.

## **Desarrollo**

### **Concepto de Materialidad**

La materialidad es un concepto que no sólo se utiliza en la auditoría sino también en la contabilidad y otras profesiones como por ejemplo en el derecho o en administración, debido a que su aplicación sirve para la toma de decisiones, ya que permite tomar en cuenta los aspectos más relevantes o importantes.

El concepto más utilizado de materialidad por los contadores y auditores es el presentado por el International Accounting Standards Board (IASB) Practice Statement Making Materiality Judgements, de (2017) que señala la materialidad de la siguiente forma:

La información es material o tiene importancia relativa si su omisión o expresión inadecuada pudiera influir en las decisiones que los usuarios adoptan a partir de la información financiera de una entidad específica que informa. En otras palabras, materialidad o importancia relativa es un aspecto de la relevancia de una entidad específica, basado en la naturaleza o magnitud, o ambas, de las partidas a las que se refiere la información en el contexto del informe financiero de una entidad individual.

En palabras de Fierro (2011) “Un hecho económico es material cuando debido a su naturaleza o cuantía, su conocimiento o desconocimiento, teniendo en cuenta las circunstancias que lo rodean, pueden alterar significativamente las decisiones económicas de los usuarios de la información” (p.48).

La materialidad es utilizada en todas las fases de una auditoría, planificación, ejecución y presentación de resultados; además, a pesar de tener umbrales que sirven de base para su aplicación cuantitativa depende del juicio profesional del auditor.

De acuerdo con Blokdijk, et. al, 2003 “La determinación de la materialidad en la planeación (PM) es un importante juicio hecho por el auditor cuando diseña un programa de auditoría.” (p.297)

Otro aspecto a considerar es el uso de la vertiente cualitativa de la materialidad que se relaciona a la naturaleza misma de la entidad como por ejemplo los cambios en los sistemas contables.

Con base en las Normas de Auditoría Gubernamental para la República de Panamá NAGPA (2020) el auditor debe aplicar los conceptos de materialidad o importancia relativa de una manera adecuada al planear y ejecutar la auditoría, también señala que la materialidad tiene aspectos tanto cuantitativos como cualitativos. (p.137)

Para efecto de este ensayo tomaremos en cuenta la materialidad y su relación con el riesgo de auditoría en la fase de la planificación.

## **Riesgo de Auditoría**

En la práctica de la auditoría, al igual que la materialidad se utiliza el factor de riesgo como un elemento para determinar la cantidad y el tipo de pruebas que serán aplicados por los auditores en el desarrollo de la auditoría.

El Statements on Auditing Standards o SAS 107 (2006) párrafo 2 define el riesgo de auditoría como “el riesgo de que los auditores puedan fallar, por desconocimiento, en el modificar apropiadamente su opinión sobre los estados financieros que estén materialmente equivocados.”

En este sentido, Sánchez Segura (2001, p.3) nos comenta: “existe práctica unanimidad en reconocer que la materialidad está vinculada por completo a la evaluación de riesgo..., los niveles de materialidad podrían entenderse como una estrategia defensiva de los auditores ante los riesgos propios de su trabajo en cada caso y circunstancias concretos.”

Desde la posición de Blanco (2012, p.65) “El auditor debe considerar la importancia cuando planea y ejecuta la auditoría para reducir el riesgo de auditoría a un nivel bajo aceptable que sea consistente con el objetivo de la auditoría”.

Si analizamos la definición hecha por el SAS 107 y los punto de vista de Sánchez Segura y Blanco, el riesgo de auditoría para los auditores es la posibilidad que no puedan detectar errores materiales que varíen su opinión, es decir realizar un dictamen con una opinión sin salvedades cuando existan elementos que no fueron detectados al ejecutar la auditoría y afecte la información sobre la razonabilidad de los estados financieros entregada a los usuarios e influir en sus decisiones sobre la información financiera.

El auditor al momento de planear la auditoría, puede tener cierto nivel de inseguridad en la eficacia de la estructura del control interno de la empresa o entidad y si los estados financieros fueron presentados con integridad y exactitud al finalizar la auditoría. Es por eso que deben determinar el riesgo de auditoría que está dispuesto a aceptar en la ejecución de la auditoría que van a desarrollar de una forma adecuada.

La NIA 200 (2017,p.97) define riesgo de auditoría como “el riesgo de que el auditor exprese una opinión de auditoría inadecuada cuando los estados financieros contienen incorrecciones materiales. El riesgo de auditoría es una función del riesgo de incorrección material y del riesgo de detección.” Hacemos la observación que para la NIA 200 el riesgo de incorrección comprende dos componentes el riesgo Inherente y el Riesgo de Control, los que describimos a continuación.

## **Riesgo Inherente**

Durante la planificación de la auditoría, el auditor debe considerar aquellos aspectos inherentes relacionados con la entidad que audita y determinar el nivel de riesgo de estos factores.

La NIA 200 (2017, p.99) define el Riesgo Inherente como “La susceptibilidad de una afirmación sobre un tipo de transacción, saldo contable u otra revelación de información a una incorrección que pudiera ser material, ya sea individualmente o de forma agregada con otras incorrecciones, antes de tener en cuenta los posibles controles correspondientes.”

Son considerados inherentes los riesgos que los auditores observan durante la planificación preliminar de la auditoría, debido a que los auditores en esa etapa solo están conociendo las actividades de la empresa, sus políticas contables, legales, sistemas de información y de operaciones que le permitan información de la empresa, entidad o institución a auditar, sin considerar los controles o la estructura del control interno.

El riesgo inherente también está relacionado con la naturaleza de la empresa y es aquel que la entidad no se puede desligar, por ejemplo el cambio del sistema de Contabilidad se considera inherente por ser una situación que la empresa no puede eludir y se considera un riesgo debido a que pueden ocurrir errores

significativos o materiales si el sistema no es bien aceptado por los contadores o la capacitación para manejar el nuevo sistema fue poca o nula lo que puede ocasionar fallas en el manejo del sistema de Contabilidad.

Los riesgos inherentes están fuertemente relacionados con la materialidad cualitativa al tomar en cuenta para su evaluación la naturaleza de la entidad, los cambios en políticas contables y sus sistemas de información que pueden afectar sus operaciones.

## **Riesgo de Control**

La NIA 200 (2017, p. 99) indican que el riesgo de control es:

El riesgo de que una incorrección que pudiera existir en una afirmación sobre un tipo de transacción, saldo contable u otra revelación de información, y que pudiera ser material ya sea individualmente o de forma agregada con otras incorrecciones no sea prevenida, o detectada y corregida oportunamente, por el sistema de control interno de la entidad.

Desde nuestro punto de vista es el riesgo más fácil de identificar por parte de los auditores por ser los riesgos que se identifican por las debilidades del Control Interno de la entidad, ya sea porque no existen o no se cumplen.

Por ejemplo, que una persona en el Departamento de Contabilidad sea el responsable de realizar los cheques de pagos, registrarlos e incluso elaborar la conciliación bancaria es una seria falla en la segregación de funciones o que los cheques de una entidad no estén debidamente resguardados y cualquier persona tenga acceso a ellos, es otra debilidad de control interno relacionado con la custodia de valores.

El auditor califica, evalúa o identifica los riesgos de control en el momento de la evaluación del control interno, a través de sus pruebas de recorrido y cumplimiento, con el fin de determinar aquellos riesgos o errores que pueden ocurrir y no ser detectados por las actividades de control de la entidad auditada.

## **Riesgo de Detección**

El último componente del riesgo de auditoría es el de detección que no es más que el riesgo del auditor de no detectar con sus pruebas o procedimientos de auditoría errores materiales de importancia relativa.

La NIA 200 (2017, p. 97) define riesgo de detección como “el riesgo de que los procedimientos aplicados por el auditor para reducir el riesgo de auditoría a un nivel aceptablemente bajo no detecten la existencia de una incorrección que podría ser material, considerada individualmente o de forma agregada con otras incorrecciones.”

El riesgo de detección no está relacionado con las actividades u operaciones de la entidad auditada sino con el tipo de pruebas (de control o sustantivas) inmersas en los procedimientos de auditoría que utilice el auditor para recabar la evidencia necesaria para sustentar su opinión sobre los estados financieros, minimizar el riesgo de auditoría y detectar errores materiales.

Es decir, el riesgo que los auditores no detecten errores importantes al no contar con buenos procedimientos de auditoría o por los auditores no comprender como se aplican o ejecutan los mismos, razón por la cual se afirma que este riesgo es del auditor más que de la entidad que audita.

## Determinación del Riesgo de Auditoría

Aunque varias NIAS mencionan el riesgo de auditoría y hasta la definen como la NIAS 200, 314 y 320 entre otras, no explican o detallan cómo se califica o determina el riesgo de auditoría y lo mismo sucede con varias literaturas de auditoría que mencionan o tratan el tema del riesgo de auditoría.

El SAS 107 (2006) del AICPA presenta un modelo de riesgo que consta de los tres elementos: riesgo inherente, riesgo de control y riesgo de detección con una fórmula matemática que es la siguiente:

$$RA = RIC * RC * RD$$

Si bien es cierto, en algunas de las literaturas consultadas existe un modelo de riesgo de auditoría donde los riesgos inherente y de control son uno solo por ser componentes del riesgo de incorrección material  $RA=RMM*RD$ , para efecto de este ensayo lo utilizaremos por separado como lo establece el SAS 145 Understanding the Entity and Its Environment and Assessing the Risks of Material Misstatement (2021), que inclusive no solo indica que puede hacerse por separado sino también realizarse de diferentes maneras, dependiendo de la técnica y metodologías de auditoría preferidas. (p.12)

Para la determinación del riesgo de auditoría el auditor debe tomar en cuenta su juicio profesional es decir, su experiencia y conocimiento técnico del área que está auditando, el conocimiento de la entidad durante la etapa de planificación de la auditoría incluyendo la evaluación de sus controles internos y la probabilidad e impacto del riesgo que está calificando (cualitativamente) como se aprecia en la siguiente tabla:

**Tabla 1.**

*Evaluación del Riesgo de Auditoría*

NIVEL DE RIESGO	SIGNIFICATIVIDAD	FACTORES DE RIESGO	PROBABILIDAD DE ERROR / DAÑO
Alto	Muy Significativo	Existen varios y son importantes	Probable
Moderado	Muy significativo	Existen algunos	Posible
Bajo	Bajo	Existen algunos pero poco importantes	Improbable

Fuente: Propia en base Guía de Auditoría No.2 de la Contraloría General de la República

Al evaluar el riesgo se debe tomar en cuenta que una calificación alta no significa excelencia o un buen desempeño como sucede en la mayoría de las evaluaciones, en este caso si un riesgo se considera alto es porque la probabilidad de daño para la entidades es muy probable que ocurra.

Luego que el auditor al realizar su evaluación identifica los riesgos inherentes y de control, determina el nivel de riesgo y la probabilidad de ocurrencia, procede a calificar el riesgo cuantitativamente, empleando la fórmula antes descrita y la tabla que presentamos a continuación.

**Tabla 2.**

*Riesgo de auditoría*

ALTO	60-95
MEDIO	50-40
BAJO	40-10

Fuente: Contraloría General de la República – Guía de Auditoría 2

Por ejemplo consideremos que al evaluar la partida de cuentas por cobrar los auditores determinaron que el riesgo inherente es moderado y el de control alto se tendría la siguiente calificación:

$$RA = RIC * RC * RD$$

$$RA = .50 * .90 * .10$$

$$RA = 0.045$$

El riesgo de auditoría sería de un 5% es decir ese será el riesgo del auditor de no detectar errores de importancia relativa al momento de efectuar su auditoría.

Importante acotar que al evaluar el riesgo de auditoría dependiendo de la evaluación o calificación se tomará la decisión del tipo de pruebas que el auditor empleará en su auditoría. “El auditor da respuesta a los riesgos valorados a través de las pruebas de auditoría; por tanto, la respuesta al riesgo sobre lo que va a tratar es sobre pruebas de auditoría.” (Aguilar Jara, et. al. 2019, p.38)

Es importante destacar que entre más altos los riesgos el auditor tendrá que aplicar pruebas sustantivas, en este sentido Aguilar Jara, et.al. (2019) utilizan el término, “obligado” (p.38) por considerar que los niveles del control interno son bajos y por ende se tendría que realizar más pruebas.

De aquí parte la premisa que indica que mientras más altos son los riesgos inherentes y de control más bajo será el riesgo de detección, tal y como se aprecia en el ejemplo presentado que el riesgo de detección se calificó con .10. Pero, ¿por qué? Esto se debe al hecho que el auditor al no confiar en los controles internos deberá hacer pruebas sustantivas que son de mayor profundidad y extensión es decir, examinará más y por ende su posibilidad de detectar errores de importancia relativa será mayor y por ello su riesgo de detección será más bajo.

## Materialidad y Riesgo de Auditoría en la planificación

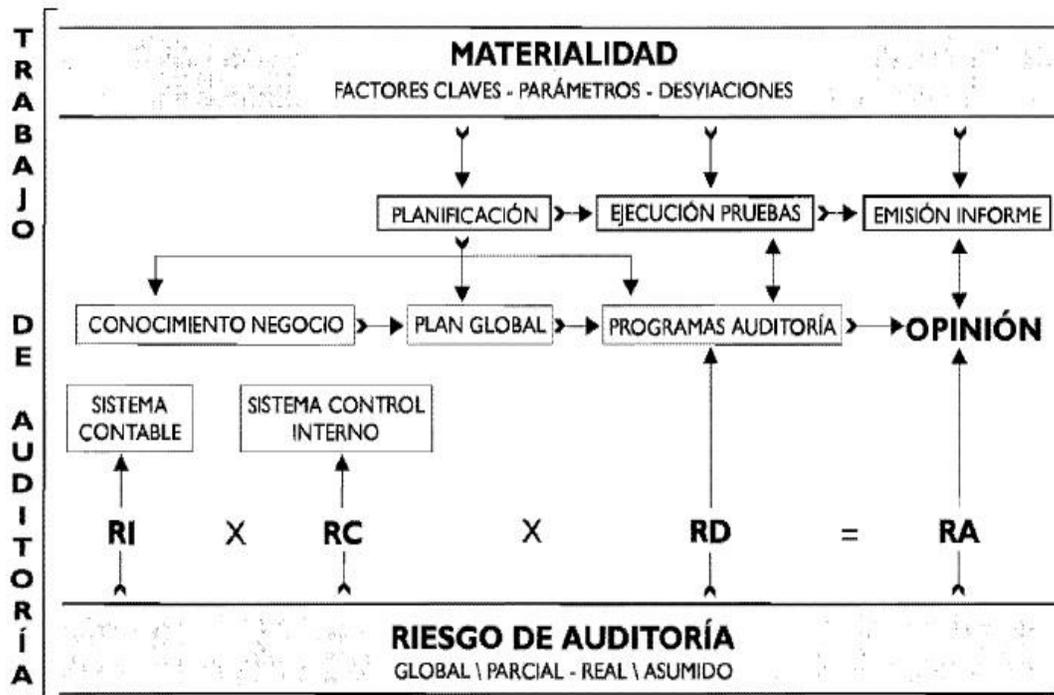
La NIA 320 (2017) Importancia Relativa o Materialidad en la planificación y ejecución de la auditoría señala la relación que existe entre el riesgo de auditoría y la materialidad cuando indica en su numeral 6 lo siguiente:

Al planificar la auditoría, el auditor realiza juicios sobre las incorrecciones que se considerarán materiales. Estos juicios sirven de base para :

- a) La determinación de la naturaleza, el momento de realización y extensión de los procedimientos de valoración de riesgo;
- b) La identificación y valoración de los riesgos de incorrección material; y
- c) La determinación de la naturaleza, el momento de realización y la extensión de los procedimientos posteriores de auditoría.

La materialidad proporciona en la planificación de la auditoría elementos que le ayuda al auditor a establecer el nivel del riesgo de auditoría, puesto que mediante la materialidad se pueden identificar aquellos errores de incorrección material (riesgo inherente y riesgo de control) que puedan representar un nivel de riesgo significativo.

De acuerdo con Martínez García (2011) “Materialidad y riesgo de auditoría son, pues, conceptos integrados para conseguir una auditoría eficaz y eficiente. La materialidad se relaciona con cuanta precisión quiere un auditor en la auditoría de los estados financieros y el riesgo de auditoría se relaciona con cuanta confianza quiere el profesional para que los citados estados estén libres de errores materiales.” Además, Martínez García graficó en forma clara, sencilla y resumida el riesgo de auditoría y su relación con la materialidad en el proceso de auditoría el que presentamos a continuación:



Fuente: Martínez García (2011, p.82)

En el caso de la materialidad durante la planificación al conocer las operaciones del negocio, se determinan las partidas más significativas para el diseño de los procedimientos, tal y como lo indica Montoya del Corte (2008) “el auditor utiliza la materialidad como instrumento para determinar la naturaleza, el alcance y el momento de realización de los procedimientos de auditoría que le permitan obtener la evidencia necesaria para formarse una opinión técnica sobre los estados financieros y emitirla en el informe.” (p.30)

Con relación al riesgo de auditoría es en la planificación preliminar en primera instancia al conocer las políticas, normas y sistemas contables, administrativos, legales entre otros de la empresa, cuando el auditor identifica los riesgos inherentes y posteriormente al evaluar el control interno identifica los de control, esto con el fin de determinar mediante su calificación el riesgo de auditoría que está dispuesto a asumir al ejecutar la auditoría.

Al determinar qué tan alto, moderado o bajo es el riesgo de auditoría le permitirá al auditor determinar el tipo de pruebas que efectuará ya sea sustantivas o de control que aplicará en los procedimientos cuando se ejecute la auditoría con el fin de recabar evidencia suficiente y adecuada que sustente su opinión sobre la razonabilidad de los estados financieros.

## **Consideraciones finales**

La materialidad proporciona en la planificación de la auditoría elementos que le ayuda al auditor a establecer el nivel del riesgo de auditoría, puesto que ambas se complementan entre sí, siendo la determinación de la materialidad inversamente opuesta al riesgo, debido a que a menor nivel de materialidad mayor es el riesgo de auditoría, puesto que un nivel de materialidad bajo equivale a que existen errores importantes lo que produce una mayor revisión por parte del auditor, indicando de esta manera que los riesgos de incorrección material es decir los inherentes y de control es posible que ocurran por ende serían altos, lo que resultaría en pruebas sustantivas, es decir en una mayor cantidad de pruebas que debe efectuar el auditor. La misma situación sería a la inversa entre mayor es la materialidad menor el riesgo de auditoría.

Para establecer la materialidad así como el riesgo de auditoría el auditor debe hacer uso de su juicio profesional, en otras palabras a pesar que ambos se calculan cuantitativamente se necesita la experiencia y el conocimiento del auditor para determinarlos.

En las distintas normas y literaturas que abarca la temática de la materialidad y riesgo de auditoría mencionan en forma genérica sus componentes pero sin explicar la manera como se aplican, principalmente en lo que a riesgo de auditoría se refiere.

## Referencias bibliográficas

Aguilar Jara, I., Labatut Serer, G. y Bustos Contell, E. (2019) Análisis del riesgo desde el punto de vista de la auditoría. *Revista de Contabilidad y Dirección*, Vol.28 pp-27-42. <https://accid.org/wp-content/uploads/2020/03/2-1.pdf>

AICPA (2006) *Statement Auditing Standards 107 Audit Risk and Materiality in Conducting an Audit*. <https://us.aicpa.org/content/dam/aicpa/research/standards/auditattest/downloadabledocuments/au-00312.pdf>

AICPA (2021) *Statement Auditing Standards 145 Understanding the Entity and Its Environment and Assessing the Risks of Material Misstatement* <https://us.aicpa.org/content/dam/aicpa/research/standards/auditattest/downloadabledocuments/sas-145.pdf>

Blokdijk H., Driehuisen, F. Simunie D. & Stein M. (2003) Factors affecting auditor's assessments of planning materiality. *Auditing: a journal of practice & theory*, Vol.22, No.2, pp.297-307.

Contraloría General de la República de Panamá (2005) *Guía de Auditoría 2 Planificación de la Auditoría Gubernamental*.

Contraloría General de la República de Panamá (2020) *Normas de Auditoría Gubernamental para la República de Panamá, basadas en las normas internacionales de entidades fiscalizadoras superiores*.

Fierro, A. (2011) *Contabilidad General*. Cuarta edición. Editorial Ecoe, Bogotá, 381 páginas.

International Accounting Standards Board (2017) *Practice Statement Making Materiality Judgements*. <https://cdn.ifrs.org/content/dam/ifrs/project/disclosure-initiative/disclosure-initiative-materiality-practice-statement/mps-project-summary-and-practice-statement.pdf>

International Auditing and Assurance Standards Board (2017) *Manual de pronunciamientos internacionales de control de calidad, auditoría, revisión, otros encargos de aseguramiento, y servicios relacionados*. Edición 2016-2017 Volumen I.

Martínez García, F.(2011) *Materialidad y Riesgo de Auditoría*. Instituto de Contabilidad y Auditorías de Cuentas, III Premio José María Fernández Pirla. [file:///C:/Users/mfval/Downloads/MATERIALIDAD%20Y%20RIESGO%20EN%20AUDITORIA%20\(4\).pdf](file:///C:/Users/mfval/Downloads/MATERIALIDAD%20Y%20RIESGO%20EN%20AUDITORIA%20(4).pdf)

Montoya Del Corte, J. (2008) *La Vertiente Cualitativa de la Materialidad en Auditoría: Marco Teórico y Estudio Empírico para el Caso Español*. [Tesis doctoral Universidad de Cantabria]

Sánchez Segura, A. (2001) *Un estudio empírico de la materialidad a través de la opinión del auditor*. IV Jornada de trabajo sobre Auditoría, ASEPUC, 16 de marzo, Madrid.

## FASES DEL EXAMEN DE INFORMES DE RENDICIÓN DE CUENTAS

### PHASES OF THE REVIEW OF ACCOUNTABILITY REPORTS

Elmer A. Ortega G. - Contraloría General de la República, Subdirección Nacional de Rendición de Cuentas, Panamá

Correo electrónico: [eortega@contraloria.gob.pa](mailto:eortega@contraloria.gob.pa) ORCID: <https://orcid.org/0009-0008-4779-7770>

DOI <https://doi.org/10.48204/2953-3147.4099>

Fecha de recepción: 14 de abril de 2023 - Fecha de aceptación: 23 de junio de 2023

#### Resumen

La Contraloría General de la República, por mandato constitucional, ejerce el control posterior sobre el uso y manejo de fondos y bienes públicos. Uno de los mecanismos utilizados por esta entidad de fiscalización superior para ejercer este control, lo es el examen a los informes de rendición de cuentas. Antes del 2020, la CGR realizaba evaluaciones a los informes de rendición de cuentas recibidos y comunicaba a las entidades las observaciones a los mismos; no obstante, no se examinaba en propiedad dichos informes. A finales del 2020, se aprobó el Reglamento de Rendición, Examen y Finiquito de Cuentas de los Agentes y Empleados de Manejo, el cual es la base para que las entidades presenten los informes de rendición de cuentas que serán objeto de examen. Posteriormente, mediante la Resolución Número 1810-2020-DNMySC de 14 diciembre de 2020, se creó la Subdirección Nacional de Rendición de Cuentas, la cual fue adscrita a la Dirección Nacional de Fiscalización General, quien es la unidad operativa encargada de realizar el examen a los informes de rendición de cuentas recibidos en la CGR. El examen de cuentas se realiza mediante las fases de planificación, ejecución y presentación de resultados. Con este ensayo describimos los pasos a seguir por el fiscalizador para llevar a cabo dichas fases.

**Palabras clave:** Examen, rendición de cuentas, planificación, ejecución, resultados.

## Abstract

The Office of the Comptroller General of the Republic, by constitutional mandate, exercises subsequent control over the use and management of public funds and goods. One of the mechanisms used by this Supreme Audit Institution to exercise this control is the examination of accountability reports. Before 2020, the CGR carried out evaluations of the accountability reports and communicated the observations thereon to the entities; however, those reports were not properly examined. At the end of 2020, the Regulation of Rendering, Examination and Settlement of Accounts of Management Agents and Employees was approved, which is the basis for entities to present the accountability reports that will be subject to examination. Subsequently, through Resolution N° 1810-2020-DNMySC of December 14, 2020, the National Subdirectorate of Accountability was created, which was attached to the National Directorate of Oversight General, which is the operational unit responsible for examining the accountability reports received at the CGR. The examination of accounts is carried out through the phases of planning, execution, and presentation of results. With this essay we describe the steps to be followed by the auditor to carry out these phases.

**Keywords:** Review, accountability, planning, execution, results.

## Introducción

La Contraloría General de la República (CGR), es un organismo estatal independiente, de carácter técnico, que actúa con plena autonomía funcional, administrativa, operativa y presupuestaria; 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.

Como parte de su misión, la Contraloría General de la República debe examinar y fenecer las cuentas. Acción que se realiza mediante el examen a los

informes de rendición de cuentas que es realizado por el Departamento de Coordinación de Examen de Informes de Rendición de Cuentas de la Subdirección Nacional de Rendición de Cuentas.

Para lograr este cometido los fiscalizadores encargados de este examen deben realizar su trabajo siguiendo las fases de planeación, ejecución y presentación de resultado del análisis realizado a los informes que le son asignados.

Por ello mediante este ensayo describiremos las fases que conforman el examen de rendición de cuentas, incluyendo los pasos a seguir para planificar, ejecutar y presentar los resultados del examen del informe de rendición de cuentas enviado por las diversas entidades que conforman el Estado panameño.

## **Desarrollo**

### **Rendición de Cuentas**

La Ley 32 de 1984, Orgánica de la CGR, en el Artículo 18, define la Rendición de Cuentas como “el informe rendido por el empleado o agente de manejo, sobre la actuación relacionada con los fondos y bienes que recibió, manejó, custodió o administró en un periodo determinado”. (Pág.11)

En ese mismo orden de ideas Ugalde (2022), indica que la Rendición de Cuentas es "la obligación de todos los servidores públicos de dar cuentas, explicar y justificar sus actos al público, que es el último depositario de la soberanía en una democracia."

Con la visión de reglamentar todo lo relacionado con la Rendición de Cuentas, la Contraloría General de la República, mediante la Resolución No.1396-2020-Leg del 28 de octubre de 2020, adopta el Reglamento de Rendición, Examen y Finiquito de Cuentas de los Agentes y Empleados de Manejo; en este documento,

define los objetivos de la Rendición de Cuentas, entre los cuales destacamos los indicados en el artículo 2 literales e),f), e i)

- e) Constituir el informe de Rendición de Cuentas en insumo para la mejora de los programas y proyectos a fin de que los mismos respondan a necesidades reales de la comunidad.
- f) Contribuir con la eficiencia y eficacia para el cumplimiento de la ejecución del presupuesto.
- i) Mitigar la corrupción y el ejercicio de malas prácticas en el manejo de los fondos y bienes públicos. (p.15)

En la XIX Asamblea General Ordinaria de la Organización Latinoamericana y del Caribe de Entidades Fiscalizadoras Superiores (OLACEFS), celebrada el 8 de octubre de 2009 en Asunción, Paraguay, considerada como la “Declaración de Asunción”, se acordó adoptar y difundir los principios de la Rendición de Cuentas, importantes para un buen gobierno, los cuales constituían una guía para los miembros de OLACEFS para promover el adecuado ejercicio de la Rendición de Cuentas.

Por lo que la Contraloría General fundamentó la Rendición de Cuentas en los principios de transparencia, responsabilidad, legalidad y participación ciudadana activa, mencionados en la Declaración de Asunción.

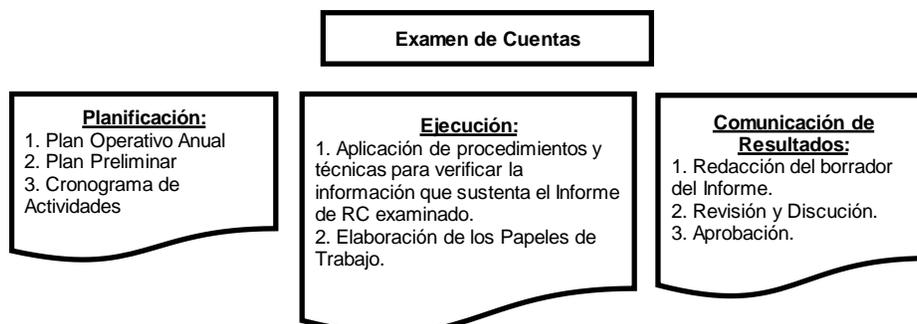
## **El Examen de Cuentas**

La Resolución No.1396-2020-Leg (2020) define el examen de cuentas, como “el análisis sistemático realizado por la Contraloría General de la República a la documentación que respalda las operaciones relacionadas con los recursos materiales, humanos, financieros, económicos y tecnológicos, ejecutados por una persona o Entidad”. (p.5)

A nivel operativo, la función del examen a los Informes de Rendición de Cuentas por parte de la Contraloría General, está a cargo del Departamento de Coordinación de Examen de Informes de Rendición de Cuentas de la Subdirección Nacional de Rendición de Cuentas. Este departamento está conformado por un coordinador, un jefe de fiscalización y el equipo de fiscalizadores integrado por supervisores y fiscalizadores.

A juicio de Fernández Llera (2020) “La rendición de cuentas comienza con el suministro de información económico-financiera sistematizada y fiable acerca del origen y de la utilización de los recursos públicos en un determinado ámbito temporal” (p.35) y para realizar el examen a los informes de Rendición de Cuentas, es necesario cumplir con las fases planificación, ejecución y comunicación de resultados.

**Figura 1.**  
*Proceso del Examen de Cuentas*



\* Elaboración propia.

## Planificación del Examen de Cuentas

La planificación es el “plan general, metódicamente organizado y frecuentemente de gran amplitud, para obtener un objetivo determinado” (diccionario de la Real Academia 2022)

Por ello, anualmente se planifica todos los exámenes a los Informes de Rendición de Cuentas y se elabora el plan operativo anual tal y como lo señala el

artículo 4 de La Resolución No.1396-2020-Leg (2020), previo al período planificado para realizar el examen, se procede con el trámite de la autorización.

Esta autorización se formaliza a través de una resolución firmada por el Contralor General de la República, mediante la cual se designa a la Subdirección de Rendición de Cuentas para que realice el mismo; paralelamente se tramita una nota de presentación a través de la cual se le comunica a la entidad que se dará inicio al examen de cuentas y el nombre de los miembros del equipo a cargo.

Este es un trámite administrativo en el que previo a la aprobación, participan el coordinador del departamento, el Subdirector Nacional de Rendición de Cuentas, el asesor jurídico y el Director de Fiscalización.

Firmada la Resolución y la nota de presentación, a nivel del Subdirector Nacional de Rendición de Cuentas y el coordinador, se procede con la orden para que el equipo de fiscalizadores asignados, proceda con el examen pertinente; en este documento, además de identificar el nombre de la entidad a examinar, se considera lo siguiente:

1. Objetivo General: Debe enfocarse a determinar si el uso y manejo de los fondos y bienes públicos fue correcto.
2. Alcance: Además del período a examinar, debe plasmarse que se orienta a examinar y verificar la documentación original que sustenta el Informe de Rendición de Cuentas; verificar el cumplimiento de los criterios (Leyes, Decretos de Gabinete, Decretos, Resoluciones u otros)
3. Duración del examen: En este, se describe el tiempo definido para realizar el examen de cuentas.
4. Instrucciones específicas.

Una vez recibida la resolución, la nota de presentación, la orden para el inicio del examen, así como el informe de rendición de cuentas que se examinará, el Jefe

de Fiscalización, procede a elaborar la asignación al equipo; en este documento se plasma las instrucciones de carácter administrativo como técnicas que debe cumplir.

En dicha asignación se le instruye que debe planificar el examen y presentar un plan preliminar de las actividades y un cronograma de las actividades a ejecutar.

El plan preliminar, debe presentar como mínimo los objetivos general y específicos, los procedimientos y las fuentes de información. El desarrollo de los procedimientos de este plan, permitirá al equipo de fiscalización elaborar un cronograma de actividades orientado al cumplimiento del logro de los objetivos descritos en el Artículo 19 de la Resolución No.1396-2020-Leg (2020) que indica lo siguiente:

- a. Establecer si la percepción de los ingresos de la entidad pública respectiva y la inversión o erogación de sus fondos han cumplido con las normas legales pertinentes, y, en su caso, con las disposiciones administrativas o contractuales aplicables.
- b. Comprobar la veracidad y exactitud de las operaciones.
- c. Verificar si las operaciones aritméticas y de contabilidad son exactas.
- d. Determinar la corrección en el manejo de los fondos examinados. (p.18)

Para recopilar y analizar la información es necesario el uso de técnicas por ejemplo las de conciliación, entrevistas, observación y de revisión de documentos y registros, que permitan elaborar un cronograma de actividades en el que se plasme los procedimientos a realizar y definir quién y cuando se realizarán los mismos.

## **Ejecución**

Una planificación bien elaborada le permitirá al equipo de rendición de cuentas realizar los análisis necesarios y adecuados tendientes a reunir los elementos de juicio en su análisis que le permitan concluir si el uso y manejo de los fondos objeto de examen, fue correcto o no.

El equipo deberá aplicar procedimientos y técnicas para la verificación y análisis de los documentos que respaldan la adquisición de bienes y servicios objeto de examen o la contratación de prestación de servicios, según la cuenta rendida, inclusive el cumplimiento de la normativa establecida.

La Norma de Control Interno para la República de Panamá (1999) No.3.3.4.6, Documentación Sustentadora, establece que “las entidades públicas deben aprobar los procedimientos que aseguren que las operaciones y actos administrativos cuenten con la documentación sustentadora que los respalde, para su verificación posterior.” (p.35) Adicional, la entidad declara en el informe de rendición de cuentas que los documentos sustentadores están ordenados y a disposición de la Contraloría General de la República.

La labor que realice el equipo de fiscalización debe quedar plasmada en la documentación o papeles de trabajo, los cuales son elaborados, con base a la planificación realizada, y se debe describir el objetivo de los análisis, los resultados y comentarios, así como la fecha; además, el nombre y firma del que preparó y revisó dichos papeles de trabajo. Es importante destacar que las conclusiones de los papeles de trabajo son la base para la redacción del borrador del informe.

De acuerdo con Casadesús de Mingo (2018), "Para cumplir con el proceso de rendición de cuentas, se necesita desarrollar e implementar sistemas de gestión documental que garanticen que estos son íntegros, fiables, auténticos y serán accesibles y usables a lo largo del tiempo"(p.116), aspectos que aplican perfectamente, tanto al informe que contiene los resultados del examen de cuentas, como a toda la documentación que lo respalda.

## Comunicación de Resultados

La rendición de cuentas es un elemento esencial de la democracia, pues implica la posibilidad de que los diferentes agentes del gobierno se hagan responsables de sus decisiones y de sus actos. (Toledo Villalpando, 2008, p.80)

En ese sentido el resultado del examen de cuentas, se presenta en un informe final, de carácter definitivo, donde se comunica si los fondos y bienes examinados, fueron manejados correcta o incorrectamente por parte de los agentes de manejo.

En el evento que se compruebe que los fondos fueron manejados correctamente, el informe presentado es utilizado como referencia para proceder con el trámite establecido para el fenecimiento de la cuenta examinada. No obstante, en caso de que se determinen hechos que no justifiquen el manejo adecuado de los fondos o bien que se hayan manejado incorrectamente, el informe debe contener la sustentación pertinente que permita la toma de decisiones a nivel directivo, en cuanto a ordenar una auditoría al respecto.

El informe debe presentar como mínimo lo siguiente:

1. Portada: Debe contener el escudo, el encabezado donde descrita a la Contraloría General, la Dirección de Fiscalización General y la Subdirección Nacional de Rendición de Cuentas; el número del informe, nombre de la entidad examinada, título del informe y período examinado.
2. Índice: Detalla el contenido del Informe del Examen de Rendición de Cuentas; es la lista ordenada de los distintos elementos contenidos en el informe con la indicación de las páginas donde se ubican.
3. Nota Expositiva: Es el resumen del examen del Informe de Rendición de Cuentas y no debe ser mayor de dos páginas. Contiene, entre otros, la fecha,

párrafos de resultado y de recomendación, al igual que los nombres y firmas de quienes elaboraron el informe.

4. Aspectos Generales: Es un capítulo del informe donde se destaca la autorización para realizar el examen, un resumen del Informe examinado y el Objetivo y Alcance del examen.
5. Examen del Informe de Rendición de Cuentas: Este capítulo inicia con un párrafo introductorio que hace referencia a la verificación realizada; además, debe incluir el resultado de todos los alcances y análisis realizados.
6. Conclusiones y Recomendación. Se presenta la conclusión del examen realizado y, basados en los resultados del examen, se resume el cumplimiento de las normas y procedimientos establecidos y la corrección o incorrección del uso y manejo de los recursos asignados al cuentadante en el período examinado. Además, la recomendación, en caso que los fondos ejecutados fueron manejados correctamente, debe enfocarse en recomendar el fenecimiento de la cuenta.
7. Firmas de los miembros del equipo de Fiscalizadores: Nombres y firmas de quienes elaboraron el informe.

## **Consideraciones finales**

La Contraloría General de la República, mediante la resolución No.1396-2020-Leg del 28 de octubre de 2020, adopta el Reglamento de Rendición, Examen y Finiquito de Cuentas de los Agentes y Empleados de Manejo y a su vez mediante la resolución No.1810-2020-DNMySC de 14 diciembre de 2020 crea la Subdirección Nacional de Rendición de Cuentas encargada de realizar el examen a los informes de rendición de cuentas.

Para realizar el examen de cuentas se deben seguir las fases planeación, ejecución y presentación de resultados, siendo la planeación la más importante de todas las fases para realizar el examen de cuentas debido que en ese momento es cuando se determina la estrategia a seguir para realizar el examen, los procedimientos que se utilizarán y los responsables de los mismos. Es decir, la ruta que guiará al fiscalizador a momento de efectuar su trabajo.

Concluimos que este ensayo es un aporte para que la labor del fiscalizador al realizar el examen del informe de rendición de cuentas que envía la entidad la realice de manera ordenada tanto en la planificación, la ejecución (análisis) y la presentación de los resultados, y por lo tanto sea un complemento para el logro de los objetivos de examinar el uso de los fondos y bienes del Estado a cargo de los agentes y empleados de manejo.

### Referencias bibliográficas

Casadesús Mingo, A. (2018) *La gestión del riesgo aplicada a la gestión de documentos y su impacto en la rendición de cuentas pública* [Tesis de doctorado, Universidad Autónoma de Barcelona]. <https://dialnet.unirioja.es/servlet/tesis?codigo=229264>

Contraloría General de la República (1984) Ley 32 de 8 de noviembre de 1984, Orgánica de la Contraloría General de la República, modificada y adicionada por la Ley 351 de 22 de diciembre de 2022.

Contraloría General de la República. Decreto 214-DGA de 1999, que aprueba las Normas de Control Interno Gubernamental para la República de Panamá.

Contraloría General de la República. Resolución No.1396-2020-Leg del 28 de octubre de 2020, por el cual se adopta el Reglamento de Rendición, Examen y Finiquito de Cuentas de los Agentes y Empleados de Manejo.

Diccionario de la Real Academia Española (2022).  
<https://dle.rae.es/planificaci%C3%B3n>

Fernández Llera, R. (2020) Buen gobierno local y rendición de cuentas de España. *Revista de Ciencias de la Administración y Economía*, pp-29-44.  
<https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=7729883>

Organización Latinoamericana y del Caribe de Entidades Fiscalizadoras Superiores. (2009) *Declaración de Asunción Principios de Rendición de Cuentas*.  
<https://www.agn.gob.ar/sites/default/files/DECLARACIONES/Declaracion%20Asuncion%202009.pdf>

Toledo Villalpando, E.A. (2009) La rendición de cuentas (accountability) y la retórica de la nueva gestión pública. *Espacios Públicos Vol.12, Núm.24*, pp-71-89.  
<https://www.redalyc.org/pdf/676/67611167005.pdf>

Ugalde, L. C. (2002). Rendición de cuentas y democracia. El caso de México.  
[http://portalanterior.ine.mx/archivos3/portal/historico/recursos/Internet/Biblioteca\\_Virtual\\_DECEYEC/deceyec\\_DECEYEC/Cuadernos\\_Divulgacion\\_DEC EYEC/docs\\_estaticos/cuaderno21](http://portalanterior.ine.mx/archivos3/portal/historico/recursos/Internet/Biblioteca_Virtual_DECEYEC/deceyec_DECEYEC/Cuadernos_Divulgacion_DEC EYEC/docs_estaticos/cuaderno21)

## ANÁLISIS DE LA LEY 280 DE 30 DE DICIEMBRE DE 2021 DEL CONTADOR PÚBLICO AUTORIZADO DE PANAMÁ

### ANALYSIS OF THE LAW 280 OF DECEMBER 30, 2021 OF THE AUTHORIZED PUBLIC ACCOUNTANT OF PANAMA

Reinaldo Achurra Sánchez- Universidad de Panamá, Facultad de Administración de Empresas y Contabilidad, Panamá

Correo electrónico: reynaldo.achurra@up.ac.pa ORCID: <https://orcid.org/0000-0003-2336-6104>

Jorge Camacho Canto-Universidad de Panamá, Facultad de Administración de Administración de Empresas y Contabilidad, Panamá

Correo electrónico: jorge.camacho@up.ac.pa ORCID: <https://orcid.org./0000-0001-9774-218X>

DOI <https://doi.org/10.48204/2953-3147.4101>

Fecha de recepción: 25 de abril de 2023 - Fecha de aceptación: 29 de junio de 2023

#### Resumen

Luego de 43 años la profesión de Contador Público Autorizado en Panamá fue actualizada mediante la Ley 280 de 30 de diciembre de 2021 que derogó la Ley 57 de 1 de septiembre de 1978. En esta nueva ley se observan una serie de actualizaciones que cambian y mejoran la profesión de contador entre las que podemos mencionar los nuevos requisitos para obtener la idoneidad de Contador Público Autorizado, la conformación de los miembros de la Junta Técnica, la adopción de las Normas Internacionales utilizadas en los sectores privado y gubernamental. Los cargos de contador del sector privado e instituciones públicas en que se requiere idoneidad para ejercerla. Los compromisos de auditoría o revisión de los estados financieros en clientes que tengan ingresos superiores a un millón de balboas (B/1,000,000.00). La obligación de listar el socio y el equipo de

trabajo en el dictamen de auditoría del compromiso y que solo los contadores independientes podrán refrendar las declaraciones de rentas. En vista de los cambios efectuados, con este ensayo, como un aporte realizamos un análisis de la Ley 280 que a nuestro juicio en la mayoría de los casos mejora la profesión de Contador Público Autorizado en Panamá.

**Palabras clave:** Idoneidad, normas, refrendo, cumplimiento.

### Abstract

After 43 years, the profession of Certified Public Accountant in Panama was updated by Law 280 of December 30, 2021, which repealed Law 57 of September 1, 1978. In this new law, there are a series of updates that change and improve the profession of accountant among which we can mention the new requirements to obtain the suitability of Authorized Public Accountant, the conformation of the members of the Technical Board, the adoption of the International Standards used in the private and governmental sectors. The positions of accountant in the private sector and public institutions in which suitability is required to exercise it. Commitments to audit or review financial statements in clients with revenues exceeding one million balboas (B/1,000,000.00). The obligation to list the partner and the work team in the audit opinion of the commitment and that only independent accountants may endorse the income statements. In view of the changes made, with this essay, as a contribution, we make an analysis of Law 280 that, in our opinion, in most cases improves the profession of Certified Public Accountant in Panama.

**Keywords:** suitability, standards, endorsement, compliance.

### Introducción

El objetivo de este ensayo es efectuar un análisis de los artículos de más debate de la Ley 280 de 30 diciembre de 2021 como la idoneidad, normas, refrendo, cumplimiento.

La Ley 57 de 1 de septiembre 1978, fue un trabajo por iniciativa de los gremios profesionales vigentes en esa fecha, pero ya requería de una actualización. Durante los años se presentaron varios proyectos de Ley que fueron sometidos a discusiones con los profesionales contables no siendo hasta el año 2021, en que se promulga la Ley 280 de 30 de diciembre de 2021, resultando nuevos actos u atribuciones de la Junta Técnica de Contabilidad y de la profesión de Contador Público en General.

Con este ensayo comparamos los cambios más significativos de la Ley 57 de 1 de septiembre de 1978 con la Ley 280 de 30 de noviembre de 2021, así como también presentamos nuestro análisis, comentarios y opiniones de los cambios realizados.

## **Desarrollo**

### **Contador Público Autorizado**

Durante la discusión del borrador de la Ley 280 de 30 de diciembre de 2021 el término Contador Público Autorizado, fue discutido entre las asociaciones de profesionales porque algunos consideraban que la denominación debe ser Contador Público, pero luego de mucho debate se dejó el término que se utiliza desde que se promulgó la Ley 57 de 1978, en el cual se agregó la palabra autorizado, como se utiliza en Estados Unidos de Norteamérica.

El término Contador Público Autorizado (CPA), es la traducción del inglés Certified Public Accountant y es el título otorgado a los contadores que han aprobado el examen para certificarse en los Estados Unidos por lo que desde nuestro punto de vista nos parece más respetable este título.

Según Suárez Rico (2017), “fue en New York en 1896, donde se efectuó la primera aprobación de la designación del Contador Público Certificado C.P.A.” (p.77) y es usual en los contenidos de las normas contables y de auditoría utilizadas en Panamá como las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) y las Normas Internacionales de Auditoría (NIAS)

Hacemos la observación que en otros países latinoamericanos como Colombia, México, Perú entre otros se utiliza el término Contador Público, lo que varía la sigla a solo CP.

## **Idoneidad**

Para la Real Academia de la Lengua Española (2022) una persona idónea es aquella “adecuada y apropiada para algo” en el caso del Contador Público Autorizado es la capacidad legal para ejercer los actos de su profesión.

Desde el punto de vista de Lizardo (2022) “ser idóneo en una profesión significa tener ciertas aptitudes y competencias en varios niveles tales como conocimiento en la materia, experticia, valores éticos y morales, para tener la acreditación, certificación o cierto reconocimiento en los trabajos que ejecutará como un profesional idóneo en su ámbito laboral” (p.21)

Aunque en la Ley 280 (2021) no se indica la definición de idoneidad del Contador Público Autorizado si muestra los requisitos para otorgarla tal y como lo señala en su artículo 8 el que describimos a continuación:

1. Ser ciudadano panameño.
2. Haber obtenido título universitario con especialización en Contabilidad expedido por la Universidad de Panamá o por otras instituciones universitarias oficiales o particulares autorizadas por el Estado, o por las

instituciones universitarias extranjeras, revalidado por la Universidad de Panamá.

3. Presentar declaración jurada afirmando no haber sido condenado por delitos dolosos definidos por las leyes de la República de Panamá, durante los siete años anteriores a la presentación de la solicitud de la idoneidad.

Es relevante indicar que con la Ley actual, para obtener la idoneidad no se requiere la asistencia de un abogado, ni hacer el recorrido por ningún Juzgado, como se requería anteriormente. Este cambio es muy significativo, puesto que era un gasto que tenía que realizar el estudiante recién graduado que en muchos casos no tenía los recursos para pagar al abogado, limitando sus posibilidades de obtener un empleo por no contar con la idoneidad.

## **Actos del Contador Público Autorizado**

El artículo 2 de la Ley 280 se refiere a la actos propios del Contador Público Autorizado, en donde indica que el Contador da Fe Pública y señala 14 actos propios de la profesión de Contador Público Autorizado de los cuales los numerales 10, 11 y 13 no estaban contemplados en la Ley 57 de 1978 siendo ellos los siguientes:

10. La diligencia de apertura de los libros de contabilidad y el aval de los registros electrónicos u otros medios autorizados por la Ley.
11. La enseñanza de cualquier área de contabilidad en instituciones educativas del sector público y privado de cualquier nivel de enseñanza.
13. La auditoría forense independiente en la prevención y combate de fraude, corrupción y lavado de dinero en el sector gubernamental y privado.

Cabe señalar que el numeral 9 del artículo 2, sobre el refrendo de las declaraciones de renta está presente en la Ley 57 de 1978; sin embargo, con la Ley 280 el monto en que se requiere para que un Contador Público Autorizado la

refrende cambia, debido a que en la Ley 57 el refrendo del contador era a partir de B/.50,000.00 de tener la persona natural o Jurídica un capital neto arriba de ese monto o cuando las ventas netas fueran superiores a esa cantidad.

Situación que cambia con la actual Ley 280 que indica que el refrendo de las declaraciones juradas de renta nacional, así de otros tributos, cuyo monto bruto a declarar supere los B/.11,000.00 de las personas naturales y jurídica deben ser refrendadas por un Contador Público Autorizado.

El limitar el monto para el refrendo de un CPA, abre muchas oportunidades al contador debido a que la mayoría de los negocios o empresas que operan en Panamá son las pequeñas empresas o los profesionales independientes, cuyos ingresos no son elevados pero que si deben cumplir con el trámite de presentar su declaración de renta, en otras palabras con este cambio se incrementan las personas ya sea naturales o jurídicas que necesitarán los servicios de un CPA.

Esa experiencia ya se vivió en el periodo pasado de presentación de declaración de renta, puesto que el e-tax.2 no permitió que aquellos con ingresos brutos mayores de B/.11,000.00 presentaran sus declaraciones a nombre propio como lo hacían antes de la Ley 280, viéndose obligados a contratar los servicios de un CPA.

Se aprecia que los nuevos actos, aunque de hecho se estaban ejerciendo, ahora se incluyen en la nueva Ley, cambios que consideramos beneficios y que explicamos a continuación.

Con relación al numeral 10 del artículo 2, anteriormente la certificación de los registros contables oficiales estaba asignada a otros profesionales, siendo esta una actividad propia del profesional de la Contabilidad, somos de la opinión que este cambio también traerá beneficio a los colegas.

Consideramos que una de las mejoras más importantes, fue haber establecido en esta Ley en el numeral 11 del artículo 2 que la enseñanza de la Contabilidad fuera impartida por Contadores Públicos Autorizados. En instituciones educativas a nivel privado principalmente, la contabilidad también era dictada por administradores o ingenieros, con este cambio se corrige esa gran falla que perjudicaba a los estudiantes, porque no eran preparados por especialistas con competencias y experiencia en el área contable.

En cuanto a la auditoría forense y su inclusión en la Ley 280, despeja la duda que existía entorno a esta rama de la auditoría que si bien es practicada desde hace décadas en Panamá, no es hasta hace unos años que inició a ser más conocida con la denominación forense, con una serie de investigaciones realizadas por la Contraloría General de la República a ex funcionarios de alto perfil sobre el manejo de fondos y bienes públicos. La auditoría forense al igual que cualquiera otra auditoría especial, requiere experiencia y preparación académica; al final de la misma el CPA, dará fe pública sobre el trabajo realizado, en fiel cumplimiento de los procedimientos y normas que le son aplicables a este tipo de auditoría.

Como afirma Fuentes Pérez “la auditoría forense se fundamenta en criterios técnicos y en una base legal de cumplimiento. Cuando los hechos a investigar tienen relación con análisis y evaluaciones de eventos financieros o contables, se requiere de la actuación profesional de un contador público autorizado (C.P.A.)”

La Ley 280 al incluir la auditoría forense como un acto del Contador Público Autorizado la legaliza dentro de la profesión, puesto que el requisito número uno que tiene un contador para realizar una auditoría forense es tener la idoneidad de CPA.

Hacemos la aclaración que no estamos indicando que no sea necesario especializarse en las técnicas forenses para realizar este tipo de auditoría, solo que un auditor que no cuenta con estos estudios pero tiene experiencia y conocimiento técnico en el área que audita puede perfectamente participar en este tipo de

auditoría por su idoneidad, basado en el principio de la Fe Pública que solo tenemos los notarios y los CPA.

En nuestro análisis de la Ley 280 destacamos lo descrito el artículo 4 que señala lo siguiente:

Para ser designado en el cargo de contralor en el sector privado, así como contador jefe, subjefe y de auditor jefe y subjefe de instituciones públicas y privadas, se requiere tener título universitario de Licenciado en Contabilidad e idoneidad de contador público autorizado expedida por la Junta Técnica de Contabilidad.

Esto constituye un gran avance para el ejercicio de la Contabilidad en Panamá, puesto que le da el lugar que se merece y se subsana que personas sin idoneidad estuvieran a cargo de tan delicadas funciones, en ese mismo orden de ideas el artículo 4 también señala en su párrafo transitorio “quienes estén ejerciendo dichas posiciones sin poseer la idoneidad de Contador Público Autorizado tendrá un periodo de tres años para obtener la idoneidad de Contador Público Autorizado.”

Otro artículo de la Ley 280 de 2021 que consideramos necesario recalcar es el Artículo 13 del Capítulo III Ejercicio de la Profesión el cual indica en su párrafo final lo siguiente:

“En compromisos de auditoría o revisión de estados financieros en los que el cliente tenga ingresos superiores a un millón de balboas (B/.1,000,000.00), se listará, junto con el dictamen, el socio y el equipo de trabajo de dicho compromiso.”

Este artículo fue incluido en la nueva Ley, pero consideramos que indicar montos establece excepción, pero legalmente no limita el alcance de la Ley Penal de delitos financieros en caso de demandas, como ocurre con las firmas de auditores de todo el mundo, porque algún usuario de los estados financieros se

siente afectado. Mientras que la Norma Internacional de Auditoría (NIAS) 700 (2017) Formación de la opinión y emisión del informe de auditoría sobre los estados financieros no establecen ninguna diferencia y solo se limitan que en caso de dictamen, “puede firmar, en nombre de la firma de auditoría, en nombre propio o en nombre de ambos” (p.851) pero sin describir el equipo de auditoría, situación que si lo señala la Ley 280 y que a nuestro juicio no es necesario.

## **Adopción de normas de contabilidad y auditoría**

Entre las atribuciones de la Junta Técnica de Contabilidad se encuentra el “Artículo 22, Numeral 7, Paragrafo1 que señala la adopción como propias y de aplicación en la República de Panamá las siguientes Normas Internacionales:

1. Las Normas Internacionales de Información Financiera y la Norma Internacional de Información Financiera para Empresas Pequeñas y Medianas (Pymes).
2. Las Normas y Guías Internacionales de Auditoría emitidas y que emita el Comité de Prácticas Internacionales de Auditoría emitidas para las auditorías de estados financieros.
3. Las Normas y Guías Internacionales de Auditoría para las Auditorías Gubernamentales.
4. Las Normas y Guía Internacionales de Auditoría emitidas y que emita el Comité para las auditorías internas.

Lo importante de la adopción de las normas enumeradas por parte de la Junta Técnica de Contabilidad es el hecho que ya no es una opción de utilizar por parte de los usuarios de los estados financieros incluyendo al contador estas normas, las cuales también fueron adoptadas por la Ley 5 de 2005.

Esto soluciona la mayor parte de las diferencias entre los países como sucedía anteriormente, con excepción de los Estados Unidos de América, que aún

mantienen sus propias normas, las USGAAP, esperando la convergencia, pero no es un tema que quieran resolver por el momento. Definitivamente, que adoptar las Normas mejora la presentación de los estados financieros y la realización de las auditorías de manera uniforme que contribuye con los negocios a nivel mundial.

## Junta Técnica de Contabilidad

La Junta Técnica de Contabilidad es la rectora de la profesión de Contador Público en Panamá según lo establece el artículo 2 del Capítulo V de la Ley 280.

Por ello realizamos la siguiente comparación de la conformación de sus miembros puesto que hubo cambios significativos.

**Tabla 1.**

*Junta Técnica de Contabilidad conformación de los miembros*

LEY 280	LEY 57	Comentario
Representante del MICI	Director General del MICI y suplente	La ley 280 establece que tiene que ser CPA, pero no le asignó suplente. La Ley 57 no establecía que fuera CPA
Dos profesores de la UP	Dos profesores de la UP	Tienen que ser CPA y tienen suplente
Dos profesores representantes de las otras universidades	Dos profesores de la USMA	Tienen que ser CPA y tienen suplente. Se reemplaza a la USMA
Un contador de cada una de las asociaciones representativas	Cuatro contadores con sus suplentes de las asociaciones representativas.	La nueva Ley, no incluye suplente a los contadores de las asociaciones
<b>DE LA PRESIDENCIA DE LA JTC</b>		
Art. 21 Será ejercida por un año; rotativa entre sus miembros e iniciará la presidencia con el miembro más antiguo.	Art 13, a) Establece que la JTC será presidida por el Director General del MICI o su suplente.	Se establece un nuevo procedimiento para designar al presidente de la JTC, entre sus miembros.
<b>DURACION DE LOS MIEMBROS</b>		
Tres años	Dos años	Aumenta el periodo de sus miembros

Fuente: elaboración de los autores

En cuanto los cambios indicados, no estamos de acuerdo con que el representante del Ministerio de Comercio e Industrias (MICI) y los miembros de las asociaciones, no tenga suplente, lo que si estaba contemplado en la Ley 57, porque en caso de ausencia por no estar la mayoría en las reuniones pueden ser suspendidas, con sus consecuentes atrasos.

Es importante resaltar que con la Ley 280 el representante del MICI debe ser un CPA, situación no contemplada en la Ley 57, lo que destaca nuestra profesión por contar con un colega por parte del MICI que maneje los mismos conocimientos y experiencias que los demás miembros de la Junta Técnica.

Apreciamos de buena manera que la presidencia de la Junta Técnica de Contabilidad sea rotativa, esto ayuda a hacer mejores cambios y que no se concentren en una sola persona, puesto que anteriormente era el Ministro del MICI o su suplente quien la presidía, actualmente bajo la Ley 280 el presidente se escoge entre los miembros de la Junta Técnica.

También observamos de manera positiva el aumento del periodo de los miembros de la Junta Técnica de dos a tres años por considerar que de esa forma habrá mayor continuidad para ejecutar los programas o actividades que mejoren la profesión.

## **Consideraciones finales**

La profesión del Contador Público Autorizado estuvo regida por 43 años por una Ley que tenía que ser actualizada. La Ley 280 de 2021, que deroga la Ley 57 de 1978, ha incluido en su contenido, modificaciones y en nuestra opinión, tiene algunos errores que deben subsanarse, por ejemplo la ausencia de suplementes ante la Junta Técnica del representante del MICI y de los contadores que representan a las asociaciones de Contadores Público Autorizado en la Junta Técnica.

Según nuestra opinión se requiere en un futuro una modificación de la Ley 280 por considerar innecesaria la descripción junto con el dictamen del equipo de auditoría que realice auditorías de estados financieros en los que el cliente tenga ingresos superiores a un millón de balboas (B/.1,000,000.00)

Nos parece oportuno la confirmación mediante la Ley 280 de 30 de diciembre de 2021 de la adopción por parte de la Junta Técnica de Contabilidad de las Normas NIIF, NIIF para PYMES, NIAS, así como las normas y guías internacionales de auditorías gubernamentales y las normas y guía internacionales de auditoría emitidas y que emita el comité para las auditorías internas.

En general consideramos que con la Ley 280 de 30 de diciembre de 2021, destaca al Contador Público Autorizado, otorgándole el alcance a la profesión que no contemplaba la Ley 57 de 1978, como por ejemplo el refrendo de las declaraciones de renta que superen el monto de B/.11,000.00, incluir como acto de la profesión la enseñanza de la Contabilidad y la auditoría forense, así como la disposición que para ser contador, Jefe o Subjefe de Contabilidad y Auditoría se necesita ser CPA, fortalece nuestra labor y le da su lugar e importancia a la profesión de Contador Público Autorizado.

La Junta Técnica de Contabilidad, debe estar vigilante del cumplimiento de la ley y dotarse de un equipo que pueda fiscalizar que los profesionales están cumpliendo las normativas vigentes y las actualizaciones permanentes para realizar los trabajos de control de calidad.

### **Referencias bibliográficas**

Asamblea Legislativa (1978) Ley 57 de 1 de septiembre de 1978, por la cual se reglamenta la profesión de Contador Público Autorizado. Gaceta oficial No.18673.

Asamblea Nacional (2021) Ley 280 de 30 de diciembre de 2021, que regula la profesión de Contador Público Autorizado. Gaceta oficial No.29445-E.

Diccionario de la Real Academia Española (2022)  
<https://dle.rae.es/id%C3%B3neo?m=form>

Fuentes Pérez, M. Auditor Forense: Antídoto contra la sombra del perpetrador. Asociación Interamericana de Contabilidad , [http://contadores-aic.org/auditor-forense-antidoto-contra-la-sombra-del-perpetrador/#:~:text=La%20auditor%C3%ADa%20forense%20se%20fundamenta,un%20contador%20p%C3%ABlico%20autorizado%20\(C](http://contadores-aic.org/auditor-forense-antidoto-contra-la-sombra-del-perpetrador/#:~:text=La%20auditor%C3%ADa%20forense%20se%20fundamenta,un%20contador%20p%C3%ABlico%20autorizado%20(C)

International Auditing and Assurance Standards Board (2017) Manual de pronunciamientos internacionales de control de calidad, auditoría, revisión, otros encargos de aseguramiento, y servicios relacionados. Edición 2016-2017 Volumen I.

Lizardo, Y.(2022) Análisis de la Evolución de la idoneidad del Contador Público Autorizado en la República de Panamá. *Revista Finanzas y Negocios*, Vol.2,No.2 pp-19-31. [file:///C:/Users/mfval/Downloads/216-Texto%20del%20art%C3%ADculo-747-1-10-20221118%20\(1\).pdf](file:///C:/Users/mfval/Downloads/216-Texto%20del%20art%C3%ADculo-747-1-10-20221118%20(1).pdf)

Suárez Rico, Y.(2017) Evolución de la profesión contable en Estados Unidos: una revisión de mitad del siglo XIX y siglo XX. *Lumina* ,pp-60-89. <https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=8679413>



## LOS ANTECEDENTES Y SU IMPORTANCIA EN LA INVESTIGACIÓN CIENTÍFICA DEL CONTADOR PÚBLICO AUTORIZADO

### THE RESEARCH BACKGROUND AND ITS IMPORTANCE IN THE SCIENTIFIC INVESTIGATION OF THE CERTIFIED PUBLIC ACCOUNTANT

Eric Alberto Berbey – Universidad de Panamá, Facultad de Administración de  
Empresas y Contabilidad, Panamá

Correo electrónico: [eric.berbey@up.ac.pa](mailto:eric.berbey@up.ac.pa) ORCID: <https://orcid.org/0000-0003-1813-0332>

DOI <https://doi.org/10.48204/2953-3147.4102>

Fecha de recepción: 15 de abril de 2023 - Fecha de aceptación: 30 de junio de 2023

#### Resumen

El Contador Público Autorizado está llamado a ejercer la investigación científica para el desarrollo e innovación personal, profesional y principalmente de la sociedad global que requiere de sus servicios. Esa labor es la de investigador científico, para lo cual, es importante que el profesional se mantenga actualizado no solo en las leyes y normas internacionales de información financiera, sino también en las investigaciones científicas que se hagan en el campo de la Contabilidad y que paralelamente genere a su vez conocimiento, haciendo investigación. Ese estudio constante de las investigaciones aunado a su experiencia profesional y como investigador, le permitirá saber cómo está el conocimiento científico de la Contabilidad y qué investigaciones se requieren para generar más conocimiento, desarrollo e innovación, así como más antecedentes para las investigaciones futuras en su disciplina, estos últimos tan necesarios, al extremo de que la falta de antecedentes hacen imposible la investigación, el desarrollo y la innovación de las ciencias incluida la contable. De allí que es importante que el Contador Público Autorizado, revise minuciosamente la literatura existente relacionada con el problema que pretenda investigar, pues los antecedentes además de integrar

posteriormente el marco teórico en cualquier investigación, constituyen guías de la información que se requerirá obtener para contestar preguntas de investigación, contrastar hipótesis y generar nuevo conocimiento en beneficio de la profesión, de sus profesionales y principalmente de la sociedad global que utiliza los servicios de una profesión que además de ser científica, es tan compleja y evolutiva que impacta de manera permanente y positiva, la vida de todos los seres humanos y de las empresas públicas y privadas.

**Palabras claves:** antecedentes de la investigación, Contador Público Autorizado, investigación científica.

### Abstract

The Certified Public Accountant is called to exercise scientific research for the development and innovation personally, professionally, and mainly for the global society that requires his services. This work is that of a scientific researcher, for which it is important that the professional is kept updated not only in the laws and international standards of financial information, but also on scientific research carried out in the field of accounting and that in parallel generates knowledge, doing research. This constant study of the research, coupled with his professional experience and as a researcher, will allow him to know how the scientific knowledge of accounting is and what research is required to generate more knowledge, development, and innovation, as well as more background for future research in his discipline, the latter so necessary, to the extent that the lack of background makes research, development and innovation in science, including accounting, impossible. Hence, it is important that the Certified Public Accountant, thoroughly review the existing literature related to the problem he intends to investigate, since the background, in addition to subsequently integrating the theoretical framework in any research, constitutes guides to the information that will be required to obtain answer to research questions, contrast hypotheses and generate new knowledge for the benefit of the profession, of its professionals and mainly the global society that uses the services of a profession that, in addition to being scientific, is so complex and

evolutionary that it impacts in a permanent and positive way, the lives of all human beings and public and private companies.

**Keywords:** research background, Certified Public Accountant, scientific research.

## Introducción

El presente trabajo, trata sobre los antecedentes y su importancia en la investigación científica en Contabilidad. En ese contexto, se explica en detalle qué son los antecedentes y cuál o cuáles son las razones por las que forman parte de una investigación científica.

También se hace un análisis crítico en términos generales sobre los métodos o enfoques de investigación aplicados a la Contabilidad y sus repercusiones en los antecedentes y por ende, en la investigación de problemas o fenómenos en Contabilidad.

De igual forma por extensión, se explica el impacto que pueden tener los antecedentes en otros aspectos distintos a la investigación y que constituyen verdaderas contribuciones de la ciencia a la profesión y a la sociedad e instituciones públicas y privadas que requieren de los servicios contables.

## Desarrollo

### Antecedentes de la investigación contable

En investigación científica, los antecedentes constituyen el conocimiento que existe y que está relacionado con el problema que se pretende investigar. Ese conocimiento tiende a evolucionar y se trata de toda aquella información con la que se cuenta por parte del área o ciencia respectiva, en el momento en que se plantea un problema de investigación. Al respecto, García Dihigo (2016) afirma que, “resulta

imprescindible conocer hasta dónde se ha avanzado en un determinado campo de la ciencia. Su desconocimiento puede implicar investigar algo que ya otros lo han hecho. Sería como volver a descubrir la rueda.”(p.21).

Es por eso que, Pérez y Pinto Perry (2016), sostienen que “La Contabilidad no está exenta a esos cambios, y las teorías contables han ido evolucionando a medida que avanzan los años, así como también los distintos aportes que los académicos de la ciencia contable han hecho”.(p.5).

Lo recomendable es que los antecedentes provengan de fuentes primarias, pero en general, esa información, puede estar contenida en artículos de revistas científicas del área o ciencia a la que corresponda el problema a investigar, trabajos que se hayan planteado en congresos científicos, tesis doctorales de maestría, proyectos de intervención académicos profesionales, libros, o de otras fuentes como publicaciones de organismos oficiales y privados a nivel nacional o internacional, entre otras.

## **Importancia de los antecedentes**

Los antecedentes constituyen uno de los mecanismos que pueden dar ideas al investigador sobre nuevas investigaciones que se pueden realizar.

En pocas palabras, los antecedentes constituyen la fundamentación teórica del problema y por tanto, de la investigación que se vaya a efectuar en Contabilidad, habida cuenta que una vez planteados en la investigación los antecedentes, posteriormente son utilizados para ser desarrollados robusteciendo el estudio mediante citas en el marco teórico, lo cual proporciona la información que orientará en el diseño de los instrumentos con los que se recopilarán los datos que serán procesados, analizados y utilizados para responder las preguntas de la investigación, comprobar o desestimar hipótesis y fundamentar las conclusiones del estudio.

Desde esta óptica, la importancia en la revisión de los antecedentes resulta imperativa de manera previa a la investigación, precisamente porque, tales antecedentes son investigaciones científicas efectuadas por contadores investigadores sobre temas relacionados con las áreas de la Contabilidad. De allí que “El conocimiento contable ha ido evolucionando con el paso de los años debido a los estudiosos de la Ciencia Contable, que siempre han buscado la forma de mejorar el análisis y presentación de la información que proporcionan los registros de contabilidad”. (Berbey et.al.,2019, p.42).

Así pues, ya la doctrina por un lado ha reconocido que el conocimiento contable ha ido evolucionando aunado a que desde hace muchos años también ha considerado a la investigación como parte de las actividades profesionales del Contador, de allí que desde el punto de vista de Egúsquiza Pereda .A. y Egúsquiza Pereda O. (2001), “En sentido estricto, el investigador contable es todo contador público que efectúa trabajos de investigación de modo permanente dentro de su ámbito profesional”.(p.64).

“Este proceso evolutivo ha llevado consigo la aplicación de diversos paradigmas”. (Berbey, et.al. 2019, p.42).

Una experiencia de lo anterior a nivel mundial, entre otros países, es el caso de los Estados Unidos de Norteamérica, “uno de los referentes en contabilidad financiera y en lo que respecta al desarrollo de la contaduría debido, entre otras, cosas a la asociatividad y la agremiación que la caracterizan” (Suárez Rico, 2017, p.62).

De allí que “la regulación contable en dicho país ha estado ampliamente influenciada por la investigación y la discusión académica”. (Suárez Rico, 2017, p.62), razón por la que la revisión de la literatura científica o lo que es lo mismo, de los antecedentes constituyen fuentes de información sobre el comportamiento de

diversos fenómenos en este caso, relacionados con la ciencia de la Contabilidad y de manera más específica con el fenómeno contable que origina el problema a investigar.

El caso presentado respecto a los Estados Unidos es un ejemplo de los cambios que puede hacer la investigación y discusión científica al convertirse en referente para la elaboración y aprobación de las regulaciones contables. Es decir, que se consideraron por parte de las autoridades y los profesionales de la Contabilidad, los antecedentes de la investigación científica en Contabilidad, como referente para la elaboración de esas regulaciones y en efecto, esto encuentra sustento en virtud de los fenómenos que históricamente han sacudido los cimientos de la profesión contable, por lo que la investigación científica y por tanto, la generación de antecedentes es el mecanismo ideal para encontrar explicaciones objetivas que permitan proponer mejoras en el ejercicio profesional.

En nuestro país, en contraposición a lo anterior, un análisis de la Ley 280 del 30 de diciembre del 2021, que regula la profesión de Contador Público Autorizado en Panamá, pone de manifiesto a pocos años de llegar a un cuarto del siglo XXI, que no se consideró en esa legislación a la investigación científica contable como una de las fuentes referentes para la toma de decisiones relacionadas con la elaboración, adopción y aprobación de las regulaciones contables en Panamá.

Cabe señalar que ese fenómeno podría estar influenciado históricamente a la incipiente y poca producción científica en nuestro país en esta ciencia, así como también, tal como afirman Casal y Vilorio (2007), que “muy pocos contadores públicos creían en la contabilidad como una ciencia”.(p.21), y a ello añadimos por extensión que esa creencia en alguna medida también la tienen las autoridades, habida cuenta que se piensa más en la Contabilidad como profesión.

Esto definitivamente constituirá una tarea pendiente a considerar en futuras regulaciones, no sin antes destacar, que también dependerá de la producción

científica de los investigadores contables en Panamá, muy incipiente aún, que esa producción se logre convertir algún día en referente, por lo menos para la adopción y aprobación de algunas regulaciones contables en nuestro país e inclusive de ser una guía respecto a si es o no factible desde el punto de vista técnico, profesional y de los servicios que presta la profesión contable en los sectores públicos y privados, considerar previamente esos estudios, antes de adoptar en nuestra legislación o reglamentaciones alguna o algunas normas contables, de auditoría y de control provenientes de organismos nacionales e internacionales, a fin de constatar que las disposiciones que se adopten sean concordantes con la realidad en la cual se ejerce el ejercicio profesional en nuestro país.

Como hemos visto hasta ahora, los antecedentes en la investigación científica contable son muy importantes, ya que deben ser considerados y estudiados antes de efectuar una investigación, “para eliminar la posibilidad de terminar definiendo un tema de investigación que ya tuvo investigaciones previas, además, esos antecedentes resultan importantes para delimitar el tema” (Gómez, 2018, p.30). El autor también manifiesta, que los antecedentes dan sugerencias para avanzar en la investigación, de lo cual se colige que proporcionan nuevas líneas de investigación u otros enfoques que se puedan indagar relacionados con ese tema.

En este contexto, una revisión y análisis de los antecedentes podría dar ideas al investigador del tipo o enfoque de investigación menos aplicada en Contabilidad y que podría ser considerado en la investigación que se está planificando, para poder generar resultados que probablemente no fueron obtenidos con los métodos aplicados en investigaciones anteriores.

Al definir los métodos cuantitativo y cualitativo de la investigación, Bernal (2010), afirma que, “en su forma general, mientras en la investigación cuantitativa se parte de cuerpos teóricos aceptados por la comunidad científica, en la investigación cualitativa se conceptualiza sobre la realidad”.

Cabe destacar que la doctrina contable ha mantenido como paradigma, que el enfoque cuantitativo es por lo general el más utilizado en Contabilidad, lo que implicaría en menos proporción investigaciones inspiradas en el enfoque cualitativo, a pesar de que hay bastantes necesidades de ese tipo de investigaciones, inclusive de carácter multidisciplinarias.

Al respecto y a fin de tener claridad del por qué de ese fenómeno, Vargas Restrepo (2014), al hacer un análisis de los antecedentes históricos doctrinales de la Contabilidad afirma que, “la objetividad en la cuantificación y medición de los hechos (y fenómenos) por parte de la contabilidad, pensamiento propio del positivismo, el cual derivó en buena medida de la racionalidad científica de Descartes y que se ha consolidado como el paradigma ortodoxo en materia de teoría e investigación contable”.(p.591).

Sobre este mismo aspecto, Barona (2020) afirma que, “a partir de las limitaciones del enfoque positivista para la comprensión de los fenómenos contables desde una postura amplia, inter y multidisciplinaria, se han comenzado a explorar otros enfoques investigativos, como el interpretativo y el crítico”. (p.5) que en opinión de la autora, aborda problemas de naturaleza subjetivista y cualitativa.

Como expresa Villegas, y Alfonzo (2021) “los métodos para recoger información de campo cuantitativa son de orientación positivista o racionalista y se caracterizan porque tienden a la objetividad, la medición y cuantificación. Son estructurados y controlados”. (p.18).

La existencia de la corriente histórica en las ciencias incluida la Contabilidad que privilegia el enfoque cuantitativo, a nuestro juicio, deja sentado, lo que hemos observado en la práctica, que hay profesionales de la investigación inclusive docentes, que parten de la opinión que los estudios de los fenómenos contables solo pueden ser abordados aplicando el enfoque de investigación cuantitativa propio

del positivismo, lo que consideramos, con todo el respeto, no es un criterio atinado, pues pueden elaborarse perfectamente, tal como en efecto ya existen, estudios cualitativos o mixtos en Contabilidad y Auditoría e inclusive de manera multidisciplinaria. Por otro lado, ese criterio errado soslaya que la Contabilidad no solo es cuantitativa, sino que también tiene fundamentos cualitativos.

Estos estudios inspirados en el enfoque cualitativo o inclusive mixto, es decir, cualitativo – cuantitativo, acrecentarían los antecedentes con investigaciones que aplican diferentes enfoques o metodología de investigación, lo cual enriquece el conocimiento de la ciencia contable y permite que sus profesionales tengan más información a profundidad de los estudios efectuados, para que puedan desempeñarse mucho mejor en favor de la sociedad que demanda sus servicios.

Desde el punto de vista de Alegre Brítez y Kwan Chung (2021), “el enfoque cualitativo es tan importante como el enfoque cuantitativo. El hecho de que los resultados sean diferentes no significa que se corra riesgos, sino que existe la posibilidad de buscar metodologías adecuadas a las necesidades y no descartar ninguna investigación”. (p.85).

No obstante, y en otro orden de ideas, el asunto no queda allí, pues también se observa en la práctica la concepción errónea de que la investigación experimental solo puede llevarse a cabo, por ejemplo, en las ciencias naturales entre otras, pero no en el caso de la Contabilidad. Al respecto y en contraposición a ese criterio infundado, Egúsquiza Pereda C.A. y Egúsquiza Pereda O. (2001), afirman:

El Método Experimental, a través de la experimentación, nos permite conocer algunos problemas de comportamiento humano que se presentan en el quehacer contable y en la realización de actividades económicas– financieras, administrativas, etc. Tales problemas pueden ser: la evasión tributaria y los sistemas de información y educación tributaria, la participación

del contador público en la toma de decisiones, el rendimiento de los trabajadores en la empresa y las políticas de incentivos, etc. (p.63).

Como ha quedado evidenciado, la doctrina se ha ocupado de destacar, que también se pueden abordar fenómenos contables aplicando la metodología de la investigación experimental.

En ese sentido reiteramos, que los diferentes enfoques y tipos de investigación, pueden ser utilizados para efectuar el estudio de los distintos problemas contables, buscando con esto aplicar la metodología de investigación que sea más apropiada para abordarlo, lo que permitiría obtener resultados para la mejor comprensión y conocimiento de los fenómenos y paralelamente, generar más y mejores antecedentes contables para futuras investigaciones que puedan desarrollar e inclusive innovar el conocimiento y paradigmas de la ciencia contable, pues como afirma Casal y Viloría (2007), “La ciencia contable no tendría futuro sin la investigación. Ésta la enriquece, la renueva, la dinamiza y le permite cumplir su propósito trascendente en el concierto del saber humano”. (p.26).

Sin embargo, esto dependerá en gran medida de aspectos relacionados con la necesidad de la investigación y de otros atinentes al propio investigador, es decir, que esté justificada la necesidad de la investigación, se haga la revisión minuciosa y análisis de los antecedentes y de la metodología científica aplicada para obtener los resultados, tratando de seleccionar y concentrarse en los antecedentes que aborden estudios relacionados con el fenómeno que se va a investigar.

Lo anterior aunado a las preguntas y objetivos de la investigación e inclusive a la hipótesis y sub hipótesis que se requieran contrastar, la experiencia, esfuerzo y mucho estudio, persistencia, seriedad y principalmente la inteligencia, creatividad y habilidad del investigador contable, entre otros aspectos relevantes, harán la diferencia entre el éxito o fracaso de la investigación, pues hasta para seleccionar los antecedentes y posteriormente el problema y su metodología de estudio, el

investigador debe ser creativo dentro del campo científico, para poder constatar las necesidades de la investigación y aplicar la metodología científica que le permita de manera inédita generar datos y conclusiones que generen conocimiento a la comunidad científica contable.

Otra situación que se debe considerar, con relación a la importancia de los antecedentes, es que el tema a investigar tenga originalidad, lo que se traduce a que en la comunidad científica de la disciplina a la que correspondería la investigación a realizar, en este caso la Contabilidad, no se haya hecho una investigación específica sobre ese tema, o a pesar de haberse hecho, se haya planteado con otro enfoque distinto al que se pretende investigar o no se haya hecho la investigación en ese lugar, o todavía el tema da para seguir investigando y en base a los nuevos resultados, seguirlo discutiendo científicamente en el campo contable, entre otras consideraciones.

En ese sentido, la importancia de la revisión de los antecedentes contables, permite determinar, si se han sugerido otras líneas o enfoques relacionados con ese tema que se puedan investigar e inclusive; el investigador producto de la lectura y análisis de los antecedentes puede establecer otros aspectos o enfoques del fenómeno o problema que se podría abordar en una nueva investigación, ya que esta última para la ciencia contable es como un puente que se construye entre lo conocido y lo que se está por conocer, siendo entonces los resultados de esa investigación, el nuevo conocimiento.

Es decir, el resultado de esa investigación se convertiría en un nuevo antecedente para la ciencia contable.

De igual forma, los antecedentes permiten que investigaciones contables que han sido efectuadas en alguna parte del mundo, si se dan las condiciones, puedan replicarse en otros países, con previa autorización de su autor o inclusive con la participación destacada del mismo en el nuevo equipo de investigación, a efectos

de generar nuevo conocimiento relacionado con el fenómeno en el lugar, población, etc., donde se replica.

## Ejemplos de redacción de antecedentes<sup>1</sup>

En este apartado, presentamos ejemplos de antecedentes de investigación, a fin de orientar en la redacción de los mismos, ya que en la práctica principalmente en el caso de los estudiantes de postgrado, se observa que al redactarlos tienden a confundir los antecedentes de la investigación con los antecedentes históricos entre otros, soslayando que se tratan de investigaciones o conocimiento científico relacionado con el problema a investigar. Los ejemplos presentados solo constituyen una guía que inclusive puede ser mejorada por los respectivos investigadores al momento de plantear sus antecedentes.

### Ejemplo 1

La tesis doctoral de Hernández C., A. (2011), “Análisis Crítico del Control Interno Fiscal y su Incidencia en las Contingencias Fiscales en la Industria Manufacturera de Nuevo León”, presentada en la Universidad Autónoma de Nuevo León (México) si bien no está relacionada de manera directa con nuestra investigación, ya que se concentra en aspectos fiscales tributarios, si coincide en uno de los puntos fundamentales que estamos estudiando, es decir, el control interno, el cual es común y aplicable a cualquier área de una organización.

En ese sentido y producto de la investigación realizada, el autor afirma al referirse al control interno, que el mismo surge como respuesta al adecuado cumplimiento de la normatividad contable y su fiabilidad.

---

<sup>1</sup> Tomados de la tesis doctoral de Berbey (2014). El Control Previo de la Contraloría General de la República y su impacto en el cumplimiento y mejora del Control Interno de las empresas públicas en Panamá. Universidad de Panamá. Estos antecedentes fueron redactados a partir de la información contenida en las obras de los respectivos autores.

## **Ejemplo 2**

Seltzer, J. (2008), en su tesis doctoral del área de Contabilidad sustentada en la Universidad de Buenos Aires, titulada “El elemento emisor de estados contables: Aportes para su modelización”, plantea algunos aspectos referenciales para nuestra investigación atinentes a las competencias de los contadores y administradores, además que hace una investigación y una serie de consideraciones en materia de control en las organizaciones.

## **Ejemplo 3**

Mantilla B., S. en su obra “Auditoría 2005”, publicada por la editorial Ecoe Ediciones, sostiene técnicamente al referirse al Control Interno, que el mismo ha evolucionado desde los controles contables y administrativos tradicionales hasta las modernas prácticas de comités de auditoría y gobierno corporativo. Sostiene el autor que, en el marco de la estructura conceptual que aportó COSO, el Gobierno Corporativo es el nuevo Control Interno. Estos criterios son de importancia al momento de realizar nuestra investigación, a fin de tener presente la actualización existente en esta materia, toda vez que a nivel empresarial se habla frecuentemente, incluso a nivel mundial de la importancia y necesidad de que las empresas tengan un gobierno corporativo.

## **Ejemplo 4**

En Costa Rica, por ejemplo, Segura (2009), ha estudiado sobre el tema, en su obra “Exigencia y Rendición de Cuentas sobre Ingresos y Gastos Públicos: un análisis de lo que jurídica, institucional y políticamente puede hacerse en la materia”. El autor, hace un análisis sobre las ventajas y desventajas del control preventivo de la Contraloría General de la República de ese país, manifestando la necesidad de que dicho control sea reforzado y por consiguiente, aplicado, prefiriéndolo en lugar del Control Posterior o Auditoría este último; el Control Posterior, sobre el cual indica

no contiene aspectos de prevención, lo que a juicio del autor, sí tiene el Control Previo, pues el Control Posterior interviene cuando el daño está hecho.

## Consideraciones Finales

Los antecedentes son las bases en que se fundamentaría de manera teórica el problema o lo que es lo mismo, la investigación. Sin los antecedentes no hay investigación en el campo científico en general y específicamente en Contabilidad.

En ese sentido, hay que destacar también, que los antecedentes no solo proporcionan las bases teóricas de una investigación, sino que también, por ser información científica, pueden ser utilizados como referentes para la toma de decisiones a nivel de país para la elaboración, aprobación o adopción de normas contables, de auditoría y de control, así como también se pueden extender para su consideración y posible aplicación en las empresas públicas y privadas.

## Referencias Bibliográficas

Alegre Brítez, M.A. y Kwan Chung, C.K. (2021) Bases Teóricas de la Investigación Cualitativa en Ciencias Contables. Vol.29 No.60 mayo-agosto QUIPUKAMAYOC. Universidad Nacional Mayor de San Marcos, Facultad de Ciencias Contables. Lima, Perú.

<http://www.scielo.org.pe/pdf/quipu/v29n60/1609-8196-quipu-29-60-81.pdf>

Barona L., N. E. (2020). Evolución y nuevas tendencias de la investigación contable. Actualidad Contable Fases, vol.23, núm.40. Universidad de Los Andes. Ecuador.

Berbey, E. A., Valencia Alderete, M.F. y Montoya Del Corte, J. (2019) El conocimiento y su importancia en la Contabilidad y Auditoría. Revista FAECO SAPIENS. Universidad de Panamá.

[https://revistas.up.ac.pa/index.php/faeco\\_sapiens/issue/view/66](https://revistas.up.ac.pa/index.php/faeco_sapiens/issue/view/66)

Berbey, E. A. (2014) El Control Previo de la Contraloría General de la República y su impacto en el cumplimiento y mejora del Control Interno de las empresas públicas en Panamá. Tesis doctoral. Universidad de Panamá.

Bernal, César A. (2010). *Metodología de la Investigación*. Tercera Edición. Pearson Educación. Colombia.

Casal, R. A. y Vilorio, N. (2007) La ciencia contable, su historia, filosofía, evolución y su producto. *Actualidad Contable FACES*, 10 (15), 19-28.

<https://docplayer.es/90653039-Actualidad-contable-faces.html>

Egúsqüiza Pereda C.A. y Egúsqüiza Pereda O. (2001) Importancia de la Investigación Científica en Ciencias Financieras y Contables. *Revista del Instituto de Investigación de Ciencias Financieras y Contables QUIPUKAMAYOC*. Universidad Nacional Mayor de San Marcos, Facultad de Ciencias Contables. Lima, Perú.

García Dlhigo, J. (2016) *Metodología de la Investigación para Administradores*. Primera edición. Ediciones de la U. Bogotá.

Gómez, H. A. (2018). *Investigar en la ciencia contable: una perspectiva práctica para la investigación*. ed. Bogotá: Grupo Editorial Nueva Legislación SAS, 120 p.

Pérez, G.P. y Pinto Perry, G.R. (2016) La Investigación Contable como herramienta didáctica en la docencia de la Contabilidad. *Ciencias Administrativas*, núm.7, pp.37-47. Universidad Nacional de La Plata.

Suárez Rico, Y.M. (2017) Evolución de la profesión contable en Estados Unidos: una revisión de mitad del siglo XIX y siglo XX. *Lumina* 18. Enero a diciembre de 2017, Universidad de Manizales.

Vargas-Restrepo, C. (2014) Una aproximación al método cartesiano. Su relación con la Contabilidad. *Cuadernos Contables*, 15 (38), 575-597, julio diciembre. <http://www.scielo.org.co/pdf/cuco/v15n38/v15n38a09.pdf>

Villegas, C. y Alfonso N. (2021) Positivismo y Métodos Cuantitativos. *Paradigmas y Métodos. Serie Nodo ITC* volumen 2, número 3. Universidad Bicentenario de Aragua.

<http://uba.edu.ve/wp-content/uploads/2022/03/6.-LIBRO-PARADIGMAS-Y-M%C3%89TODOS-SERIE-NODO-13-09-2021.p>