

@revista_cpa_panama



Email: revistacpa.panama@up.ac.pa



CPA PANAMÁ

Revista científica especializada en Contabilidad

Universidad de Panamá
Facultad de Administración de Empresas y Contabilidad
Vol. 2, No.1 enero-junio 2024



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
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
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
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
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@iiafa.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
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

Orcid: <https://orcid.org/0000-0001-5932-9458>

Mgtr. Marta Sosa – Editora Temática

Almighty Logistic Services, Panamá

correo electrónico: 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

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

Orcid: <https://orcid.org/0000-0002-5630-1545>

Dra. Elsa Beatriz Suarez Kimura

Universidad de Buenos Aires, Argentina

correo electrónico: 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
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
Orcid: <https://orcid.org/0000-0003-0842-8637>

Mgtr. Yonel De La Cruz
Contraloría General de la República, Panamá
Correo electrónico: 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
Orcid: <https://orcid.org/0000-0002-9901-5602>

Arte y diseño

Ing. Emmanuel José Castillo Sosa



Nota Editorial

Con mucho orgullo presentamos el segundo volumen primer número de la revista CPA Panamá, en esta ocasión presentamos 3 artículos científicos y 2 ensayos en diversas temáticas.

El artículo “Contabilidad: Biocapacidad, huella ecológica y el PIB en Panamá” señala los indicadores de bienestar social y de sostenibilidad para la gestión de la conservación del medioambiente, desde el ámbito de las cuentas nacionales.

En este número contamos por primera vez con una contribución internacional con el artículo titulado “Relevo generacional del talento de auditoría de cuentas: Obstáculos actuales y propuesta para la mejora”. Artículo que tiene como objetivo identificar los principales obstáculos que actualmente dificultan la transición generacional en la auditoría de cuentas en España y plantea algunas propuestas para mejorar la gestión del talento del auditor de cuentas.

El tercer artículo es una contribución relacionada a la práctica de responsabilidad social empresarial en los hoteles tres estrellas del corregimiento de Bella Vista cuyo propósito es analizar la responsabilidad social empresarial del sector hotelero tres estrellas y los objetivos de desarrollo sostenibles, que busca alcanzar de manera equilibrada tres ámbitos de desarrollo sostenible: ámbito económico, social y ambiental.

El cuarto artículo titulado formación ética del contador en la Facultad de Administración de Empresas y Contabilidad, Universidad de Panamá, es una excelente investigación que concluye con la necesidad de incluir en el contenido académico de las Licenciaturas en Contabilidad y Contabilidad y Auditoría el estudio de la ética.



De igual forma presentamos el ensayo “El papel de la Contabilidad y la Auditoría Forense en el Sistema Penal Acusatorio en la República de Panamá” que aborda la modalidad de la oralidad que rige el sistema Penal Acusatorio y cual debe ser el rol del perito y auditor forense.

Finalizando este número con el ensayo “El Control Previo como mecanismo que promueve la transparencia de la Contabilidad Financiera” que hace una reflexión sobre el Control Previo y la Contabilidad Financiera y cómo ambos pueden promover la transparencia y por tanto, la revelación a través de los Estados Financieros, de la situación económica y financiera real de las empresas públicas.

Como siempre nuestro interés con estas publicaciones es brindar conocimiento contable y empresarial que promueva las buenas prácticas y el interés por la investigación a nuestros colegas, estudiantes, administradores y a los profesionales que interactúan con la noble profesión de la Contabilidad. 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
Artículos	
Contabilidad, Biocapacidad, huella ecológica y el PIB en Panamá.....	10
Relevo Generacional y Gestión del talento en Auditoría de Cuentas: obstáculos actuales y propuesta para la mejora.	31
Práctica de Responsabilidad Social Empresarial en los hoteles tres estrellas del Corregimiento de Bella Vista.....	51
Formación ética del Contador en la Facultad de Administración de Empresas y Contabilidad, Universidad de Panamá.....	70
Ensayos	
El Papel de la Contabilidad y la Auditoría Forense en el Sistema Penal Acusatorio en la República de Panamá.....	90
El control previo como mecanismo que promueve la transparencia de la contabilidad financiera de las Empresas Públicas.....	101

ARTÍCULOS CIENTÍFICOS

CONTABILIDAD, BIOCAPACIDAD, HUELLA ECOLÓGICA Y EL PIB¹ EN PANAMÁ

ACCOUNTING, BIOCAPACITY, ECOLOGICAL FOOTPRINT AND GDP IN PANAMA

Marino José Palacios Copete

Universidad de Panamá. Centro Regional Universitario de San Miguelito.

Panamá. marino2629@hotmail.com

<https://orcid.org/0000-0003-0207-0048>

Fecha de recepción 4 de agosto de 2023-Fecha de aceptación 10 de octubre de 2023



DOI <https://doi.org/10.48204/2953-3147.4702>

Resumen

La investigación describe los indicadores de bienestar social y de sostenibilidad para la gestión de la conservación del medioambiente, desde el ámbito de las cuentas nacionales. Por consiguiente, se reconoce la contabilidad financiera que modelan valores medibles. Permitiendo arribar al indicador Producto Interno Bruto como, el que mide la relación de crecimiento económico en función del año base y los siguientes años. Valor positivo, cuando supera o es mayor al año base; para los inversionistas y los administradores públicos es un manifiesto de inversiones, no obstante, ha conllevado costo y afectaciones ambientales. La contabilidad nacional con valores medibles no monetarios; debe reconocer la huella ecológica y la biocapacidad en su relación, para informar como las actividades de inversión económica están afectando al medioambiente. El primero es producto de las actividades del ser humano y el segundo es la capacidad de absorción biológica del ecosistema de los gases de efecto invernadero. Estos indicadores llevan a la conclusión que desde 1965 a 2022 el bienestar económico de Panamá es creciente,

¹ Producto Interno Bruto

ubicándose en el ranking número 60 en el año 2012 y en la posición 75 en el año 2022 de los 196 países que publican el PIB. Sin embargo, en el mismo periodo la biocapacidad de Panamá tuvo una disminución del 74% y la huella ecológica aumentó el 4%. Esto implica el desarrollo de políticas para que las inversiones se desarrollen con políticas amigables con el medioambiente que permitan la sostenibilidad del ecosistema biológico del planeta tierra y lograr los objetivos de desarrollo sostenible.

Palabras claves: huellas ecológica, biocapacidad, producto interno bruto, contabilidad.

Summary

The research describes social welfare and sustainability indicators for environmental conservation management from a national accounts perspective. Therefore, financial accounting that models measurable values is recognized. This allows us to arrive at the Gross Domestic Product indicator as, the one that measures the relationship of economic growth as a function of the base year and the subsequent years. Positive value if it exceeds or is greater than the base year. It is an investment manifesto for investors and public administration. National accounts with non-monetary measures should recognized the relationship between the ecological footprint and biocapacity in order to report how economic investment activities affect the environment. The former is a product of human activity and the latter is the biological absorption capacity of the ecosystem to absorb greenhouse gases. These indicators lead to the conclusion that Panama's economic prosperity will increase between 1965 and 2022, ranking 60th in 2012 and 75th in 2022 among the 196 countries that publish GDP. Over the same period, however, Panama's biocapacity has decreased by 74 per cent and its ecological footprint has increased by 4 per cent. This implies the development of policies to ensure that investments are developed with environmentally friendly policies that allows the sustainability of the biological ecosystem planet and achieve of sustainable development.

Keywords: ecological footprints, biocapacity, GDP domestic product, accounting.

Introducción

El ecosistema de Panamá tiene abundantes factores bióticos y abióticos, importantes para la vida y el bienestar de su habitantes; el cual al transcurrir 61 años, su capacidad biológica ha decrecido en un 70% y la huella ecológica ha aumentado en un 4%. Esta relación porcentual es a consecuencia de las conductas productivas de sus habitantes con resultado de afectación ambiental y la generación de gases de efecto invernadero. Para el Ministerio de Ambiente (2022) la oferta hídrica para Panamá, se estima en 34,051 m³ por habitante, “según datos de 2020 por lo tanto, la disponibilidad de agua es alta en comparación con la mayoría de los países del mundo y de la región” (p.10).

Además, advierte que en el país hay reconocido 20,787.57 km² de tierras secas degradadas y afectadas por la erosión, producto de la deforestación y la frecuente sequía que ocasiona la escasez de agua que afecta a las seres vivos, la producción agraria y los reductos de vegetación arbórea. Al mismo tiempo, en el marco del aire Panamá es considerada como la ciudad con mayor índice de contaminación del aire de América Central. En dicho contexto, la flota vehicular aumentó en un 105%, lo que representa 993,381 vehículos. Condición que está afectando la calidad del aire.

Los valores expresados en los apartados anteriores, no son registrados en las cuentas empresariales o nacionales para la gestión del medioambiente. Condición que lleva a la pregunta ¿cómo describir desde el ámbito de las cuentas nacionales los indicadores de bienestar social y de sostenibilidad para la gestión de la conservación del medioambiente en Panamá? Estos indicadores son el Producto Interno Bruto, conocido como el indicador del bienestar, económico la biocapacidad y la huella ecológica.

Para Green Facts (2023) la biocapacidad, es la capacidad biológica y representa la capacidad de un área determinada biológicamente productiva para

generar un abastecimiento regular de recursos renovables y de absorber los desechos producto de su consumo. Referente, a la huella ecológica, Caballero (2023) declara que es conocida como huella medioambiental. Es una forma de calcular el impacto de la humanidad sobre la superficie ecológicamente productiva necesaria para originar los recursos consumidos por un individuo, así como la necesaria para absorber los residuos que genera. Cuando la huella ecológica de una región, supera su capacidad biológica, quiere decir que se está usando de manera no sostenible.

En un periodo de 61 años, la biocapacidad y la huella ecológica evidenciarán el comportamiento inverso producto de la conducta humana. Con una biocapacidad superior a la del mundo en 7.13 hag^2 la relación porcentual de Panamá fue superior al 22% y con relación a América la disminución fue de 50%. La relación porcentual en las huella ecológica; para el mundo aumentó en un 10%, para América y el Caribe, el 2% y Panamá el 4%. La huella ecológica de Panamá es 2.32, no supera su capacidad biológica que es igual a 2.63 al 2022. Lo que permite concluir, que aún se está usando de manera sostenible el medioambiente, pero se deben tomar medidas firmes y contundentes para fortalecer el medioambiente y reducir las externalidades negativas, porque el residuo de sostenibilidad es crítico de 0.31 hag . En una perspectiva inversa, el PIB se incrementa para lograr bienestar económico, llevando a los administradores empresariales y de gobierno a gestionar acciones amigables con el medioambiente para garantizar la capacidad biológica.

Metodología

La investigación relaciona los indicadores de la huella ecológica, biocapacidad y producto interno bruto en función a la contabilidad nacional. Los

² Mide el área de tierra y mar biológicamente productivos necesarios para producir un abastecimiento regular de recursos renovables y para absorber los desechos generados por los seres humanos. Se expresa en hectáreas globales (hag) (Sistema Nacional de Información, 2023)

conceptos teóricos o cualitativos se fundamentan en información de investigadores obtenidas través de documentos y la Web. Los datos cuantitativos se recogen de la página electrónica del Instituto Nacional de Estadística y Censo, Ministerio Mi Ambiente, Datosmacro.com, Organización de las Naciones Unidas y Global Footprint Network. Los valores monetarios y no monetarios de las matrices presentadas en cada página electrónica se estudian con criterios comparativos y se fortalecen con los criterios teóricos para llegar a conclusiones teóricas.

Resultados y discusión

La Comisión Económica para América Latina y el Caribe (2014) manifestó que la pérdida de la biodiversidad es rápida y continua. Desde 1964, los seres humanos han cambiado los ecosistemas más rápido y ampliamente que en cualquier otro momento de su historia. Esta condición se desprende del hecho de la minuta que expresa los componentes del medioambiente; por su abundancia y ausencia de propietario no son susceptibles a la determinación de precio, condición que no permite su valoración monetaria para ser registrado en la contabilidad financiera; sin embargo, se requiere ser reconocidos por el conocimiento contable para prescribir indicadores como elemento de gestión para garantizar la sostenibilidad del medioambiente en el tiempo.

Contabilidad Financiera

El modelo contable que prescribe información medible con criterio monetario es el financiero. Permite acceder a la modelación de indicadores o razones financieras que expresa el diagnóstico de salud económica y financiera de la entidad, para reconocer, la efectividad en el manejo de los activos y los pasivos, generar utilidad, conocer el pasado y el presente. Conceptos que ofertan indicadores a requerimientos de los inversionistas y administradores, con el propósito de establecer políticas de rentabilidad monetaria o de bienestar social

para la población. Empero, el mecanismo monetario limita el valor de múltiples partes interesadas, que requiere un modelo más completo, que, de acuerdo con Freeman, Retolaza, y San-José (2020) del que ofrece la contabilidad financiera. El objetivo es la generación de valor, para una amplia variedad de grupos de interés. Que en el presente va más allá de la actitud mercantilista de la época.

La contabilidad financiera responde a la perspectiva de la partida doble. Para esto conjuga factores teóricos de Entidad, para conocer la rentabilidad. Entre estas teorías se destacan: propiedad, entidad, del fondo y mánager. La primera, parte de que la organización es exclusivamente en los términos de sus propietarios. La contabilidad se dirige hacia los accionistas y se redacta de acuerdo con sus preferencias. La segunda, es una organización separada totalmente de los intereses de los accionistas. Se considera con independencia de la personalidad de sus propietarios.

La tercera teoría, se define como una entidad fiscal y contable con un propio juego de cuentas para registrar la tesorería y otros recursos financieros, junto con los correspondientes pasivos, netos o saldos. La última, es una variante de la teoría del fondo admite a la organización, no como un conjunto de fondos, sino como una serie de centros de responsabilidad. Las cuatro teorías se fundamentan sobre criterios de beneficios económicos (Benito López, 1996), dejan por fuera el medioambiente: sin propietario, acciones y conjuntos de fondos, además, no reconocen las afectaciones negativas al consumir los recursos naturales en su proceso productivo.

El cambio climático y la pérdida de biodiversidad expresan los valores no monetarios, a pesar de estar implícitamente el proceso productivo que reconoce la contabilidad, sin embargo, su facturación es indeterminada para poder contabilizar las externalidades negativas realizada por el ser humano y lograr corregirlas. Condición esta, que ha llevado a los investigadores de diversas áreas y latitudes a buscar criterios medibles para estimar la conducta ambiental y sus afectaciones

negativas. Razonamiento que debe tener resultado de utilidad para los grupos interesados que acceden a implementar criterios cuantificables que conducen al cognitivo contable a reconocerlo y registrarlos en el modelo contable, de forma micro o macro de la logística productiva como resultados de utilizar los insumos naturales en el proceso productivo de bienes y servicios.

Atendiendo a la complejidad del contenido del párrafo anterior, la ONU, en el marco de la contabilidad empresarial, como parte interesada de las cuentas contables, requiere de información medible para determinar los avances obtenido en los 17 Objetivos de Desarrollo Sostenibles³ que corresponde a un conjunto de propósitos globales para erradicar la pobreza, proteger el planeta y asegurar la prosperidad para todos como parte de una nueva agenda de desarrollo sostenible al 2030 (Organización de las Naciones Unidas , 2023). Estos objetivos, en torno a los indicadores del bienestar económico y medioambiental, se pueden sintetizar en los siguientes:

- Garantizar gestión sostenible de calidad y disponibilidad de agua.
- Construir infraestructuras resilientes al cambio climático.
- Adoptar medidas urgentes para combatir el cambio climático y sus efectos
- Conservar y utilizar de forma sostenible los océanos, los mares y los recursos marinos.
- Gestionar la sosteniblemente los bosques, luchar contra la desertificación, detener e invertir la degradación de las tierras, detener la pérdida de biodiversidad.

Por lo tanto, la agrupación de los objetivos, requieren de información monetaria y no monetaria que permitan los análisis económicos, social y

³ ODS

medioambiental para evaluar las política a nivel micro y macro para alcanzar la sostenibilidad de la capacidad de vida y bienestar del planeta tierra.

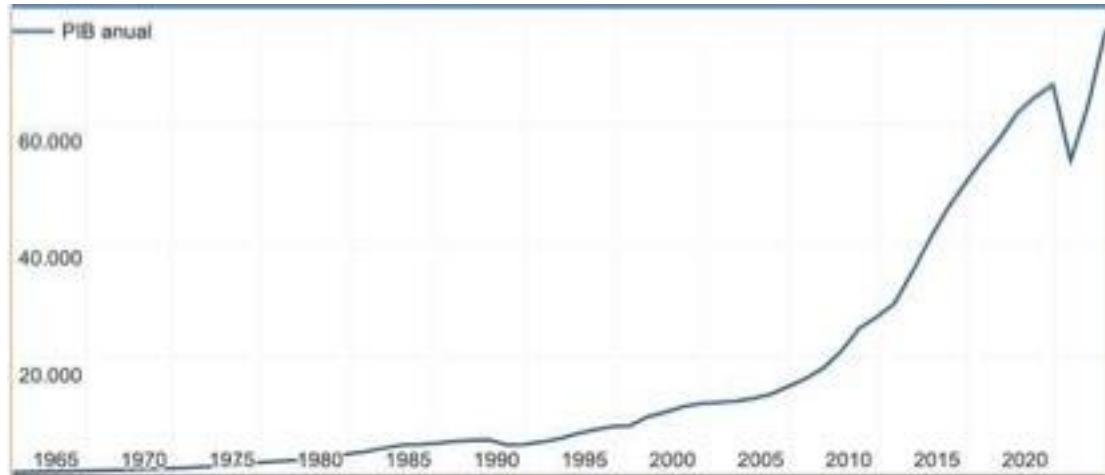
Contabilidad Nacional

El objetivo de la contabilidad financiera es respaldar a la administración de las entidades generadoras de bienes y servicios, en el control de la producción y de la gestión financiera. De otro modo, la contabilidad nacional ofrece información macro a la política de Estado; por consiguiente, “describe fenómenos económicos de un país a nivel agregado, sea sectores y subsectores institucionales o ramas de actividad” (Peres Rokhas, 2023, p. 24). Su propósito de primera línea es la anotación de la actividad económica y no la calidad de vida, para evaluar el grado de bienestar de un país, la contabilidad nacional, utiliza el indicador del PIB, que es interpretada como medida de desarrollo (Pearce, 1993, citado por Mayor Déniz, 2006). El indicador responde al bienestar y desarrollo económico del país y permite, al gobierno de turno establecer sus políticas de Estado y a las empresas a hacer sus proyecciones de inversiones.

En el año 2022, para la Contabilidad Nacional, el indicador de bienestar y desarrollo económico; PIB de la República de Panamá, incrementó en un 10,8% respecto al año anterior. Cifra que fue de 76.523 M\$ posesiona a Panamá en la economía número 75 en el ranking de los 196 países de los que publican el PIB. El valor absoluto del PIB en Panamá creció 12.918 M\$ respecto al año 2021. No obstante, para el mismo periodo el PIB Per cápita fue de 17.586 \$, 2.968 \$ mayor que el de 2021, el cual fue de 14.618 \$. Figuras 1 y 2 (Datosmacro.com, 2023).

Figura1.

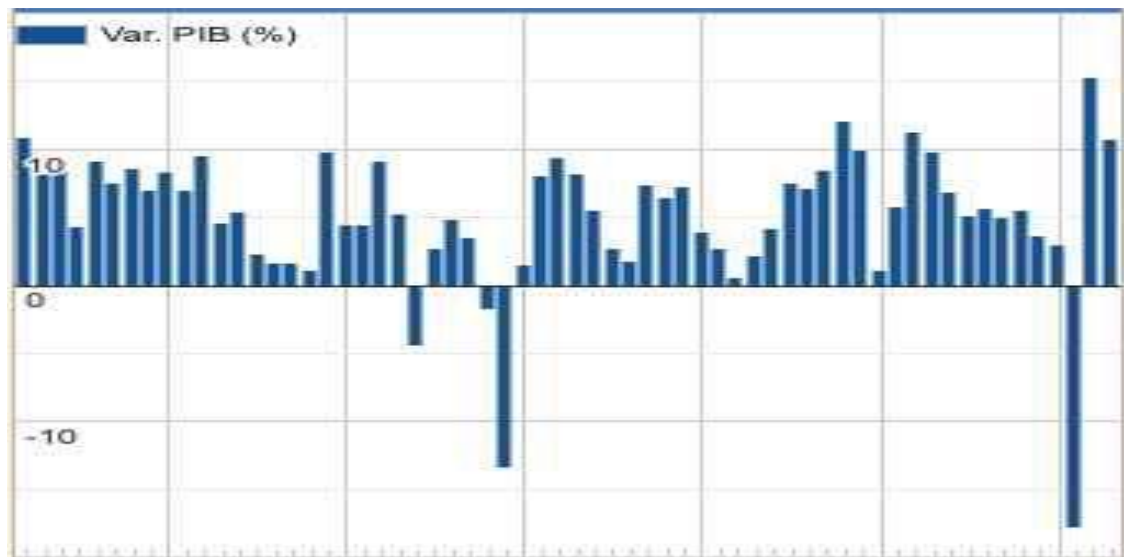
PIB Panamá



Fuente: Datosmacro.com (2023)

Figura 2.

Evolución: PIB tasa de crecimiento a precios constantes Panamá



Fuente: Datosmacro.com (2023)

El sistema de contabilidad nacional o cuenta pública, no aporta los registros de conducta ambiental del conjunto de las cuentas de acuerdo con principios, en el cual solamente se blindan valores financieros y económicos para determinar la rentabilidad mercantil del presente, analizar sus acciones pasadas y fijar sus proyecciones futuras con el objetivo de alcanzar rentabilidad económica o social y mantener su existencia en el tiempo de forma indefinida. Esa valoración responde a la relación o razones entre las cuentas, para expresar indicadores que miden su nivel de salud financiera y económica. El diseño de indicadores ambientales para gestionar programas, planes y políticas para el logro de objetivos ambientales, vitales para el ecosistema desde la perspectiva empresarial o de gobierno, acceden a conocer el desempeño medioambiental, para prevenir y controlar los gases de efecto invernadero de forma individual y colectiva en la sociedad.

Indicadores ambientales

Los elementos del medioambiente son fundamentales en el proceso productivo y de la existencia de la vida en el planeta tierra; pero, no se reconoce el costo medioambiental ni de las externalidades negativas de la actuación del ser humano para garantizar ser valorada en el modelo contable, que expresa los resultados de ganancias y pérdida ambiental en términos monetarios. Aun cuando, se encamina, a establecer que hay un consumo de recursos de la población, como resultado de la generación de bienes y servicios, y la producción de desechos que regresan al medio ambiente con resultados negativos.

La contabilidad nacional, muestra resultados de reunir distintos elementos que estaban dispersos o separados, organizándolos y relacionándolos en flujos de servicios, materiales y productos que caracterizan la actividad económica de una nación o región (Mayor Déniz, 2006). Estos elementos, responden a un conjunto de estadísticas que miden la actividad económica de una región en un tiempo y dimensiones delimitadas, como, el producto interno bruto, ingreso nacional, consumo privado, y la inversión, exportación e importación, accediendo a reconocer

el bienestar económico; pero, no el desempeño ambiental. Para Mayor Déniz, por la ausencia de una cuenta que evalúe la relación que se da entre el desempeño medioambiental y las externalidades negativas.

En la búsqueda del valor medible que acceda a conocer el desempeño medioambiental y sus externalidades, Carballo, García Negro, & Doménech (2008) manifiestan que la huella ecológica es un indicador de sustentabilidad que trata de medir el uso del capital humano. Por lo cual acotan, capital que se contrapone el capital manufacturado o artificial, hecho por el ser humano mediante medios de producción, capital natural, formado por los sistemas que forman vida, recursos naturales, bosques, especies y sumideros, entre otros.

El criterio teórico lo comparte Martínez (2007, p. 11) al manifestar que “muestran repercusiones en el planeta, en los ecosistemas, en la sociedad y en sus formas de vida socioeconómica y política”. De igual forma, Santander (2021) sostiene, se mide el efecto que tiene el modo de vida de los seres humanos en la naturaleza. En ese contexto, Concepción, Aranda, y Nájera (2022) sostienen que es una medida de impacto ocasionada por la conducta del ser humano y determina la cantidad de gases de efecto invernadero producidos. Para WWF (2023) es la medida del impacto de las actividades humanas sobre la naturaleza, representada por la superficie necesaria para producir los recursos y absorber los impactos de dicha actividad. Es un instrumento de contabilidad de recursos y servicios ecológicos; que comparará la demanda humana, sobre recursos y servicios de absorción de deshechos con la capacidad regenerativa de los ecosistemas.

La huella ecológica es un arcoiris de indicadores que mide el impacto que tiene sobre el planeta las actividades de los seres humanos, como la demanda de: suministro de combustibles, pulpa y productos de madera, pastizales para criar ganado para producir carne, lácteos, cuero y lana, ecosistemas de aguas marina y continentales necesarias para el suministro de peces, tierra necesaria para producir

alimentos y fibra destinados al consumo humano, alimento para el ganado, cultivos oleaginosos y producción de caucho, demanda de áreas biológicamente productivas utilizadas para levantar infraestructuras de transporte, vivienda, estructuras industriales, y las emisiones de carbono procedentes de la quema de combustibles fósiles, principalmente (Responsabilidad Social y Sustentabilidad, 2023). Las huellas descritas se observan en la Figura 3.

Figura 3.

Huella Ecológica del Consumo

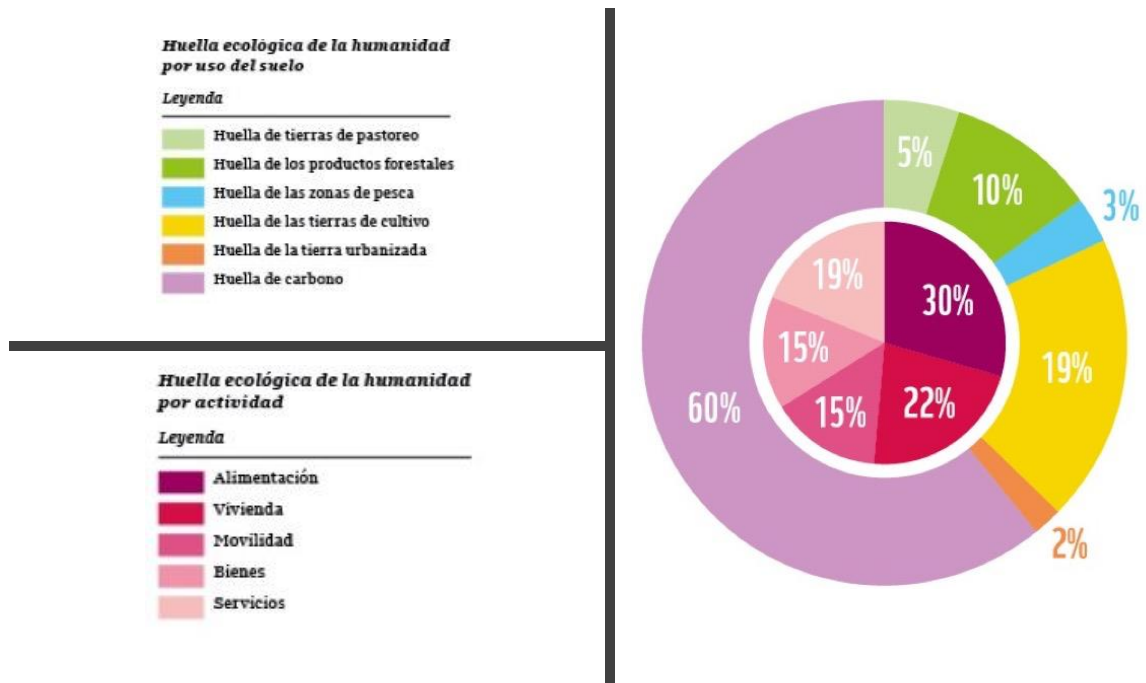


Fuente: WWF (2016)

El análisis de la huellas del consumo, arriba a los indicadores del impacto al medio ambiente, como se describe en la Figura 4, a continuación.

Figura 4.

Desglose de la huella ecológica



Fuente: WWF (2023)

La figura expresa que el 60% de la huella ecológica, corresponde a la huella de carbono que es la demanda de bosque necesarios para la apropiación de carbono, excluyendo la cantidad que absorbería del océano. El 40% lo componen: tierra necesaria para producir alimentos y fibra destinados al consumo humano, alimentar el ganado, cultivos oleaginosos y producir caucho con un 19%, la demanda de bosques para el suministro de combustibles, pulpa y productos de madera, el 10% y la diferencia lo suman la huella ecológica de pastoreo, las zonas de pesca y de las tierras urbanizadas.

En contraposición a lo anotado , en los párrafos anteriores está la biocapacidad o capacidad biológica, que es un índice para comparar con la huella ecológica, el cual mide la cantidad de recursos que ofrece la naturaleza. Accede, a la comparación con la huella ecológica, sustenta la cantidad de recursos que ofrece la naturaleza. Analizando los mismos componentes de la huella ecológica para poder así comparar lo que se gasta, con lo que la propia naturaleza puede

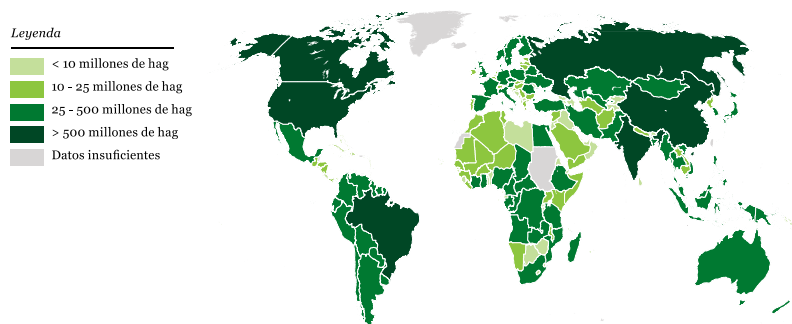
ofrecer (Fernandez, 2020). Para la WWF (2016) es el término utilizado para definir la disponibilidad de superficie biológicamente productiva dentro de un determinado territorio. Para su medición se valoran diferentes superficies productivas, de acuerdo a su categorías, como aquellas utilizadas a cultivos, pastos y bosques, así como aquellos ecosistemas marinos productivos y que han sido degradadas por actividades antrópicas.

La biocapacidad o capacidad biológica de un ecosistema, es el principal indicador de la sostenibilidad de una región en estudio; la producción de ciertos materiales biológicos como los recursos naturales, su absorción y filtrado de otros materiales, como el dióxido de carbono de la atmósfera, se mide en términos de hectáreas globales por persona o, bien per cápita, es decir, considerando las hectáreas por habitante (hag/cap). Para ello, es necesario comparar la biocapacidad con la huella ecológica de dicha región, para saber si ésta se ha sobrepasado, produciendo, por tanto, una situación de déficit ecológico o insostenibilidad física (Wikipedia: la enciclopedia libre, 2023).

La biocapacidad se utiliza junto con la huella ecológica como método para medir el impacto humano en el medio ambiente. La biocapacidad y la huella ecológica son herramientas creadas por Global Footprint Network, que se utilizan en estudios de sostenibilidad en todo el mundo.

Figura 5.

Biocapacidad total de cada país en 2012

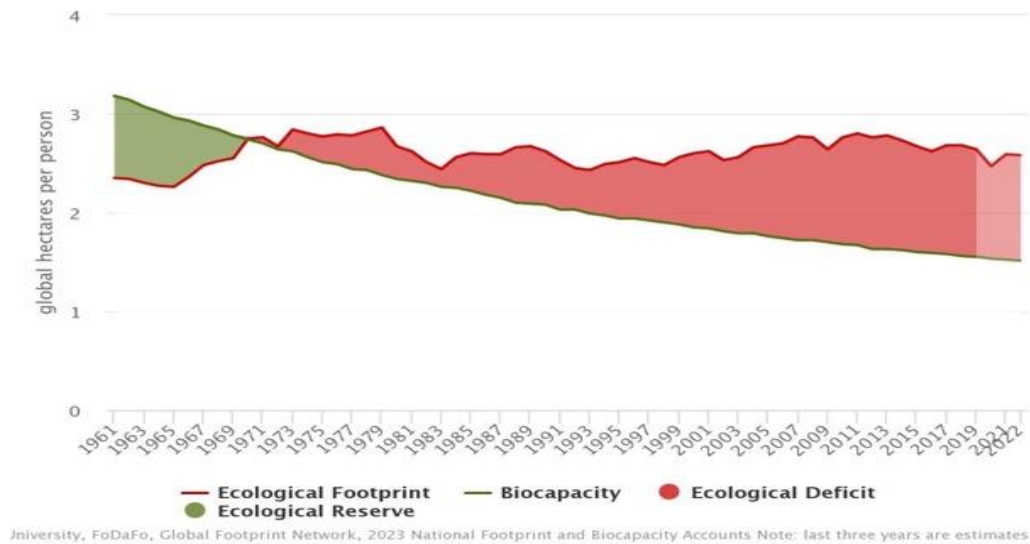


Fuente: WWF (2016)

Para valorizar los resultados de la huella ecológica, su valor se comparó con la capacidad del planeta de regenerar los recursos naturales que demanda, biocapacidad, como se observa en la Figura 5, se consumió mucho más de lo que se es capaz de producir: la huella ecológica se ha multiplicado por tres entre 1961 y 2022 y la biocapacidad ha disminuido un 50%, huella ecológica 2.58 y la biocapacidad 1.51.

Figura 6.

Huella ecológica vs biocapacidad (hag por persona) del Mundo

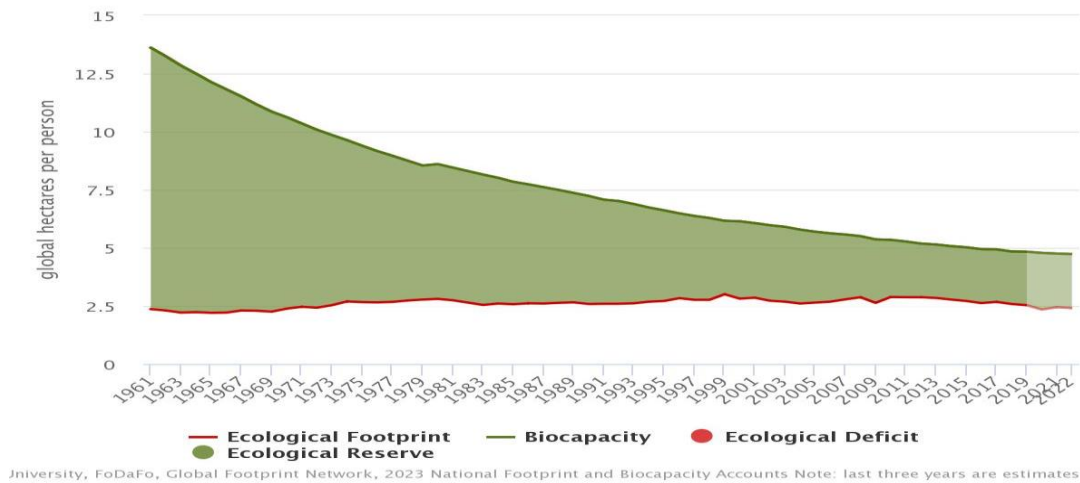


Fuente: Global Footprint Network (2023)

De acuerdo con la Figura 6 se observa que la huella ecológica comparada con la biocapacidad (hag por persona) del mundo, expresa que la huella ecológica en 1961, la biocapacidad era 3.18 hag y su huella ecológica de 2.35 hag. Para el 2022 la biocapacidad fue de 1.52 hag y la huella ecológica de 2.58 hag. En 61 años se perdió 1.66 hag de biocapacidad y se incrementó la huella ecológica en 0.23 hag.

Figura 7.

Huella ecológica vs biocapacidad (hag por persona) América y el Caribe

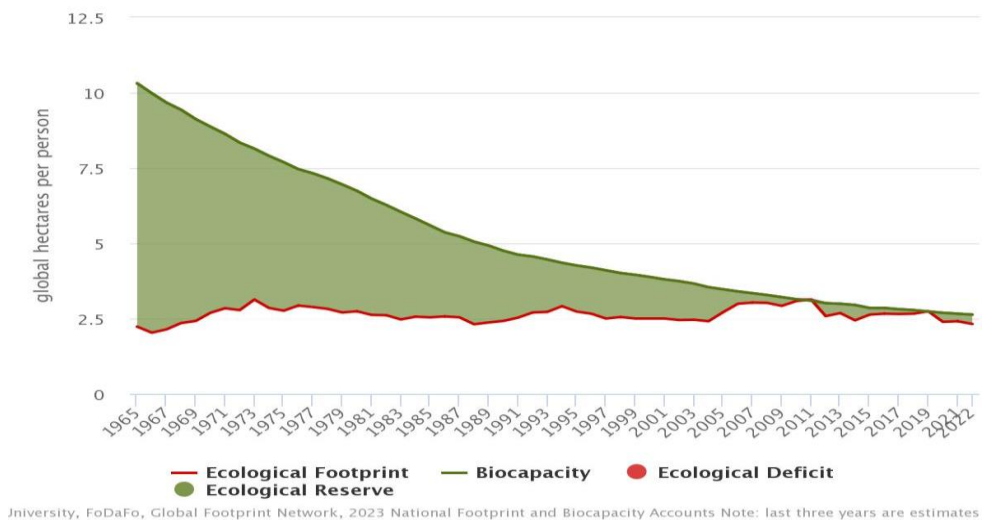


Fuente: Global Footprint Network (2023)

De acuerdo con la Figura 7, que América expresa la huella ecológica versus la biocapacidad (hag por persona) de América y Caribe en 1961, la biocapacidad era 13.61 hag y su huella ecológica de 2.36 hag. Para el 2022 la biocapacidad fue de 4.73 hag y la huella ecológica de 2.40. En 61 años se perdió 8.88 hag de biocapacidad y se incrementó la huella ecológica en 0.04 hag.

Figura 8.

Huella ecológica vs biocapacidad (hag por persona) de Panamá



Fuente: Global Footprint Network (2023)

De acuerdo con la Figura 8 en 1965, la biocapacidad en Panamá, en 1965 la biocapacidad era de 10.31hag y su huella ecológica de 2.23 hag. Para el año 2022 la biocapacidad fue de 2.63 hag y la huella ecológica de 2.32. Es decir que, en 57 años se **perdió** 7.68 hag de biocapacidad y se incrementó la huella **ecológica** en 0.09 hag.

Tabla 1.

Resumen del comportamiento de la Biocapacidad y la huella ecológica en hag. Rango 1961 a 2022

Superficie	Biocapacidad		Disminución		Huella Ecológica		Aumentó	
Del Mundo	3.18	1.52	1.67	52%	2.35	2.58	0.23	10%
América y el Caribe	13.61	4.73	1.88	14%	2.36	2.40	0.04	2%
Panamá	10.31	2.63	7.68	74%	2.23	2.32	0.09	4%

Fuente: Elaborada por el autor de la bibliografía consultada.

La contabilidad de la biocapacidad y la huella ecológica en un periodo de 61 años ha demostrado que hay un comportamiento inverso producto de la conducta humana. Panamá con una biocapacidad superior a la del mundo en 7.13 hag su relación porcental fue superior de 22% y con relación a América disminución fue de 50%. La relación porcental en la huella ecológica; para el mundo aumentó en un 10%; para América y el Caribe el 2% y para Panamá el 4%.

Conclusiones

El conjunto de cuentas de las empresas o entidades, en su modelo renacentista responde a la concepción mercantilista para alcanzar una rentabilidad donde el costo de operaciones debe ser menor al margen de utilidad, no obstante, el conocimiento contable ha roto paradigma creando, modelo de acuerdo a no limitar el valor múltiple de partes interesadas, emigrando de una contabilidad ortodoxa, a una de carácter externo más liberal para la toma de desiciones a nivel nacional y global. Como es el tema de los objetivos de desarrollo sostenible y la agenda 2030

de las Naciones Unidas. El reconocimiento de indicadores de bienestar económico en la contabilidad nacional permite a los Estados el desarrollo de acciones sociales para mejorar el bienestar económico de la población, disminuir la pobreza, mejorar la salud y la educación, excluyendo al medioambiente.

Las cuentas nacionales sobrepasan las fronteras de la partida doble; con criterio monetario vinculan indicadores de rendimiento económico y de productividad, como el Producto Interno Bruto de la región o a nivel global. No obstante, con sus criterios no monetarios vinculan la capacidad biológica de un ecosistema, como el indicador principal de sostenibilidad que expresa el valor absoluto de una región de investigación en su conjunto para conocer la producción de ciertos materiales biológicos. Estos implican recursos naturales, el volumen de absorción y filtrado de materiales como el dióxido de carbono de la atmósfera.

De igual forma, las cuentas nacionales acceden a un conjunto de indicadores de la huella ecológica que mide el impacto que tiene sobre el planeta las actividades de los seres humanos, con la demanda de suministro de combustibles, pulpa y productos de madera; pastizales para criar ganado para producir carne, lácteos, cuero y lana; ecosistemas de aguas marinas y continentales necesaria para el suministro de peces; tierra necesaria para producir alimentos y fibra destinados al consumo humano, alimentar el ganado, cultivos oleaginosos y producción de caucho; demanda de áreas biológicamente productivas utilizadas para levantar infraestructuras de transporte, vivienda y estructuras industriales; y las emisiones de carbono procedentes de la quema de combustibles fósiles. Estos indicadores, se valoran con parámetro de valoración de hectáreas globales por persona o, bien per cápita, considerando las hectáreas por habitante.

La comparación parametrizada de la capacidad biológica con la huella ecológica y el Producto Interno Bruto dan un observatorio de indicadores que permite resumir que el bienestar económico, se fortalece con valores constantes de

crecimiento, lo cual es beneficioso para los seres humanos. Pero, los indicadores de sostenibilidad del medioambiente precisan que se debe adecuar las actividades productivas de bienes y servicios para hacer más amigables con el ecosistema. Ya que la huella ecológica se incrementa con actividades productivas y la biocapacidad o la biocapacidad biológica está disminuyendo.

En un periodo de 61 años la biocapacidad y la huella ecológica se evidencia el comportamiento inverso producto de la conducta humana. Panamá con una biocapacidad superior a la del mundo en 7.13 hag su relación porcentual, fue superior en 22% y con relación a América la disminución fue de 50%. La relación porcentual en las huellas ecológicas ; para el mundo aumentó en un 10% para América y el Caribe el 2% y Panamá el 4%. La huella ecológica de Panamá es 2.32, y no supera su capacidad biológica que es igual a 2.63 al 2022. Lo que permite concluir, que aún se está usando de manera sostenible el medioambiente, pero se deben tomar medidas firmes y contundentes para fortalecer el medioambiente y reducción de las externalidades negativas, porque el margen de sostenibilidad es crítico, de 0.31 hag.

Referencias Bibliograficas

Benito López, B. (1996). El concepto de entidad en contabilidad pública . *Revista española de financiación y contabilidad*, 683-713.

Caballero, A. (2023). *Huella ecológica: definición, cálculo y reducción*.
<https://climate.selectra.com/es/que-es/huella-ecologica>

Carballo, A., García Negro, M., & Doménech, J. (2008). La huella ecológica corporativa: concepto y aplicación a dos empresas pesqueras de galicia. *Revista Galega de Economía*, 29.

Comisión Económica para América Latina y el Caribe. (2014).
<https://www.cepal.org/es/temas/biodiversidad/perdida-biodiversidad>.
Recuperado el Agosto de 2023, de Daño y pérdida de biodiversidad.



Concepción, & Milciades. (2022). *Ministerio Mi Ambiente*.
<https://www.miambiente.gob.pa/>

Concepción, M., Aranda, M. M., & Nájera, A. L. (2022). Indicadores de Carbono en la Industria Farmacéutica: Huella de Carbono vs Huella Ecológica. *Fronteiras*, 60-75.

Daño y pérdida de biodiversidad. (2014).
<https://www.cepal.org/es/temas/biodiversidad/perdida-biodiversidad>.

Datosmacro.com. (23 de Julio de 2023). Obtenido de PIB PANAMÁ:
<https://datosmacro.expansion.com/pib/panama>

Fernandez, L. (27 de Marzo de 2020). *Biocapacidad: qué es y ejemplos*. Obtenido de <https://www.ecologiaverde.com/>

Freeman, E., Retolaza, J. L., & San-Jose, L. (2020). Stakeholder Accounting: hacia un modelo ampliado de contabilidad. *CIRIEC-España, Revista de Economía Pública, Social y Cooperativa*, 89-114.

Global Footprint Network. (2023). *Country Trends*.
<https://data.footprintnetwork.org/#/countryTrends?cn=5001&type=BCpc,EF Cpc>

Green Facts. (2023). *Biocapacidad*.
<https://www.greenfacts.org/es/images/4edition/logo-header.jpg>

Martínez, R. (2007). Algunos aspectos de la huella ecológica. *InterSedes: Revista de las Sedes Regionales*, 11-25.

Mayor Déniz, J. J. (2006). Contabilidad nacional. *Cuadernos de Administración*, 157-178.

Ministerio de Ambiente. (2022). *Principales Problemas Ambientales de Panamá*.
<file:///Users/mac/Downloads/Principales%20problemas%20ambientales%20de%20Panam%C3%A1.pdf>

Organización de las Naciones Unidas . (2023). *Objetivos de Desarrollo Sostenible*.
<https://www.un.org/sustainabledevelopment/es/>

Peres Rokhas, V. A. (12 de mayo de 2023).
https://www.google.com/url?sa=t&rct=j&q=&esrc=s&source=web&cd=&cad=rja&uact=8&ved=2ahUKEwjG7KuOveaBAXXIF1kFHT_wCYAQFnoECAsQAQ&url=https%3A%2F%2Fwww.unilivre.edu.co%2Fbogota%2Fpdfs%2F2017%2Fsimposio%2F2%2FB4.pdf&usg=AOvVaw16lHjoK0QaPNb2QkKPEgus&opi=8997844.

Responsabilidad Social y Sustentabilidad. (2023). (D. T. Huella Ecológica: Qué es, Productor) <https://responsabilidadsocial.net/>.

Santander. (2021). Huellas ecológicas: ¿qué es?:
<https://www.santander.com/es/home>

Sistema Nacional de Información. (2023) [https://app.sni.gob.ec/sni-link/sni/Portal%20SNI%202014/FICHAS%20INDICADORES%20PNBV_20132017/Obj%207/Indicadores%20Meta/7.4%20Biocapacidad%20\(hect%C3%A1reas%20globales%20per-c%C3%A1pita\).pdf](https://app.sni.gob.ec/sni-link/sni/Portal%20SNI%202014/FICHAS%20INDICADORES%20PNBV_20132017/Obj%207/Indicadores%20Meta/7.4%20Biocapacidad%20(hect%C3%A1reas%20globales%20per-c%C3%A1pita).pdf)

Wikipedia: la enciclopedia libre. (2023). *Biocapacidad*.
<https://es.wikipedia.org/wiki/Wikipedia:Portada>

WWF. (20 de Abril de 2016 <https://www.restauraciondeecosistemas.com/que-es-huella-ecologica-biocapacidad/#:~:text=%C2%ABPlaneta%20Vivo%C2%BB%20de%20WWF>

WWF. (2023). *¿qué es la huella ecológica? ¿Cómo se produce? ¿Cómo la podemos reducir?* . <https://www.wwf.es/>

WWF. (2023)
https://wwfes.awsassets.panda.org/img/original/desglose_huella_ecologica.jp=8679413

RELEVO GENERACIONAL Y GESTIÓN DEL TALENTO EN AUDITORÍA DE CUENTAS: OBSTÁCULOS ACTUALES Y PROPUESTAS PARA LA MEJORA

GENERATIONAL CHANGE AND TALENT MANAGEMENT IN AUDITING: CURRENT BARRIES AND SUGGESTIONS FOR IMPROVEMENT

Paula Herrero Menocal

Universidad de Cantabria. Facultad de Ciencias Económicas y Empresariales.
España. paulahm.phm8@gmail.com
<https://orcid.org/0009-0006-8761-5957>

Javier Montoya del Corte

Universidad de Cantabria. Departamento de Administración de Empresas. España.
javier.montoya@unican.es <https://orcid.org/0000-0002-5630-1545>

Estefanía Palazuelos Cobo

Universidad de Cantabria. Santander Financial Institute – SANFI. España.
estefania.palazuelos@unican.es <https://orcid.org/0000-0002-6536-4804>

Paula San Martín Espina

Universidad de Cantabria. Santander Financial Institute – SANFI. España.
paula.sanmartin@unican.es <https://orcid.org/0000-0003-1699-4540>

Elsa Diez Busto

Universidad de Cantabria. Santander Financial Institute – SANFI. España.
elsa.diezbusto@unican.es <https://orcid.org/0000-0002-1631-3189>

Fecha de recepción: 19 de septiembre de 2023 Fecha de aceptación: 22 de octubre de 2023



DOI <https://doi.org/10.48204/2953-3147.4705>

Resumen

El objetivo de este trabajo es identificar los principales obstáculos que actualmente dificultan la transición generacional en la auditoría de cuentas y plantear algunas propuestas para mejorar la gestión del talento en esta actividad profesional. A partir de las opiniones de 407 personas interesadas en el sector, se evidencia la existencia de una verdadera problemática al respecto y la necesidad de alcanzar un mayor grado de compromiso entre todos los grupos de interés involucrados, para poder poner en marcha medidas de acción concretas de forma conjunta.

Palabras clave: Auditoría de cuentas; Relevo generacional; Gestión del talento; Recursos humanos; Nuevas generaciones.

Abstract

The aim of this paper is to identify the main obstacles that currently hindering the general change transition in auditing and propose some suggestions for improving talent management in this profession. Based on the opinions of 407 individuals interested in the sector, the existence of a real issue in this regard is evident, as well as the need to achieve a higher level of commitment among all the stakeholders involved, to implement concrete action measures collectively.

Keywords: Auditing; Generational change; Talent management; Human resources; New generations.

Introducción

El relevo generacional es, sin duda, uno de los grandes desafíos a los que se enfrenta la actividad profesional de la auditoría de cuentas. La falta de interés por parte de los jóvenes por desarrollar su carrera en esta actividad, unido al envejecimiento de sus profesionales en activo, crea una brecha generacional que pone en peligro la continuidad de la prestación de servicios de auditoría de cuentas de calidad en un futuro próximo (Díaz, 2023). Asegurar un relevo generacional fluido, permite preservar el conocimiento y la experiencia acumulada, contribuyendo así a mantener la integridad de la información financiera divulgada por las empresas.

En este trabajo, se estudian los obstáculos que ralentizan dicho proceso, con el objetivo de proponer iniciativas que fortalezcan la gestión del talento en el sector. Como metodología de investigación, se utiliza una encuesta online con la que se obtiene la opinión de 407 personas interesadas en el sector, abordando los aspectos más relevantes sobre el tema, a saber: formación y requisitos de acceso,

crecimiento profesional, conciliación laboral y personal, honorarios, bienestar corporativo, y digitalización y sostenibilidad.

Los resultados obtenidos, que son analizados con detalle en el apartado correspondiente, revelan la necesidad de que se produzca una mayor colaboración entre todos los colectivos implicados, como son el organismo regulador (Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas -ICAC-), las corporaciones de derecho público representativas de los profesionales en el sector (Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España -ICJCE- y Registro de Economistas Auditores del Consejo General de Economistas de España -REA-CGE-), las firmas y despachos que operan en el mercado y las universidades.

Lo que resta de trabajo se estructura como sigue. En el próximo apartado, se describen brevemente los fundamentos teóricos del tema objeto de estudio. A continuación, se explica con mayor detalle la metodología de investigación utilizada. En el cuarto apartado, se analizan y discuten los resultados obtenidos. Por último, se presentan las principales conclusiones alcanzadas, las limitaciones del trabajo y algunas líneas de investigación futura, antes de referenciar la bibliografía utilizada.

La Ley 22/2015, de 20 de julio, de Auditoría de Cuentas, define esta actividad profesional como la actividad consistente en revisar y verificar las cuentas anuales y otros estados contables, conforme al marco normativo de información financiera que resulte de aplicación. Así pues, hay dos modalidades: la auditoría de cuentas anuales y la auditoría de otros estados contables. La primera, se encarga de comprobar si las cuentas anuales expresan la imagen fiel de la situación económico-financiera de la entidad auditada, y si la información que recogen concuerda con la del informe de gestión. La segunda, contrasta si los estados contables están elaborados de acuerdo con el marco normativo aplicable. Ambas modalidades tienen como objetivo último contribuir al correcto funcionamiento de los mercados, al aumentar la confianza, integridad y eficacia de los estados financieros como medios de transmisión de información. Los auditores de cuentas, por tanto, desempeñan una función de marcado interés público, al proporcionar transparencia a la información económico-financiera divulgada por las empresas, permitiendo a los usuarios tomar decisiones económicas con mayor seguridad.

En la actualidad, la auditoría de cuentas se enfrenta a un importante desafío, como es administrar la diversidad generacional. El sector se encuentra en un momento de transición, en el que se vislumbra el liderazgo de las nuevas generaciones, especialmente los Millennials y la Generación Z (Gen Z). Los Millennials, nacidos aproximadamente entre 1981 y 1995, crecieron en un mundo en constante cambio y evolución tecnológica. Son testigos de la rápida digitalización

y se sienten cómodos con las herramientas digitales. Mientras tanto, la Generación Z, nacida aproximadamente entre 1995 y 2015, es conocida como la generación "nativa digital", ya que han estado expuestos a la tecnología desde una edad temprana y tienen una afinidad natural por ella.

La pandemia y la volatilidad global han generado un nuevo escenario laboral que ha transformado la perspectiva de estas generaciones en todo el mundo. Por lo tanto, es vital comprender sus motivaciones y aspiraciones clave para asegurar una transición generacional exitosa en el sector de la auditoría. Según el informe *Global Gen Z & Millennial Survey* (Deloitte, 2022), una parte significativa de la Gen Z y los Millennials están dispuestos a abandonar sus trabajos en un plazo de dos años, y una parte de ellos incluso lo haría sin tener otra oportunidad laboral asegurada. Esto subraya la importancia de comprender las prioridades de estas generaciones al elegir un trabajo.

Las nuevas generaciones no temen expresar sus inquietudes y solicitar cambios en el entorno laboral. Para fomentar entornos más inclusivos y colaborativos, es fundamental que los empleadores escuchen activamente a su personal en todos los niveles y consideren sus propuestas. Además, estas generaciones consideran que la toma de decisiones en las organizaciones es jerárquica y no les permite participar en la configuración de la cultura laboral. Un aspecto clave para atraer y mantener a los jóvenes talentos en la auditoría de cuentas es la flexibilidad laboral (Zarzalejos, 2023b). La Gen Z y los Millennials valoran la posibilidad de trabajar en modelos híbridos o incluso de forma remota a tiempo completo. La pandemia ha impulsado el teletrabajo, y los jóvenes encuentran beneficios en este modelo, como un mejor aprovechamiento del tiempo, ahorro de dinero y una mejor conciliación entre la vida laboral y personal. La salud mental es un tema importante para estas generaciones, y el ámbito laboral presenta desafíos en este sentido. El agotamiento y la carga laboral excesiva son problemas comunes que pueden llevar a los jóvenes a abandonar sus empleos. Es crucial que las empresas adopten medidas para abordar la salud mental y el bienestar de sus empleados y que implementen estrategias para reducir el estrés y la ansiedad en el trabajo. El propósito desempeña un papel crucial en la mentalidad de la Gen Z y los Millennials. Estas generaciones están dispuestas a rechazar empleos y oportunidades que no estén alineados con sus valores éticos y buscan empleadores comprometidos con acciones climáticas tangibles.

El futuro del sector de la auditoría también está marcado por la necesidad de una transición generacional exitosa. En la actualidad, casi el 90% de los auditores firmantes tienen más de 40 años, y se estima que, en los próximos 10 años, el 70% de este colectivo esté en edad de jubilación. Esta situación representa, por tanto,

un desafío trascendental para el futuro de la profesión y la continuidad de los servicios de auditoría. Sin embargo, a pesar de la necesidad de atraer a más jóvenes a la profesión, se observa una disminución alarmante en la vocación de auditoría. Menos candidatos se presentan al examen de acceso al Registro Oficial de Auditores de Cuentas (ROAC), y el número de aprobados ha disminuido significativamente en la última década. Las condiciones laborales y lo dilatado del proceso para obtener la acreditación profesional son algunos de los factores que desincentivan a los jóvenes (García et al., 2023).

Además, la creciente concentración en el sector de auditoría plantea preocupaciones sobre la independencia, imparcialidad y calidad de los servicios ofrecidos (Zarzalejos, 2023c). Las firmas más grandes, encabezadas por las conocidas como Big-4 (Deloitte, EY, KPMG y PwC), tienen estructuras jerárquicas más rígidas y menos oportunidades de ascenso rápido, lo que dificulta la movilidad y el crecimiento profesional del personal junior (Zarzalejos, 2022b). En el futuro, la sostenibilidad y las nuevas tecnologías presentan oportunidades para atraer talento joven al sector de la auditoría (Zarzalejos, 2022a). La implementación de la Directiva de Informes de Sostenibilidad Corporativa busca fortalecer la rendición de cuentas de las empresas en relación con su impacto ambiental (Valencia, 2023).

En conclusión, el sector de la auditoría de cuentas enfrenta desafíos significativos relacionados con la gestión de la diversidad generacional, la atracción y mantenimiento de talento y la adaptación a las nuevas tendencias y demandas del mercado. Es fundamental que las empresas adopten estrategias para abordar estos retos y garantizar una transición generacional exitosa y la continuidad de la profesión.

Metodología

Con el objetivo de identificar los principales obstáculos que actualmente dificultan la transición generacional en la auditoría de cuentas y plantear algunas propuestas para mejorar la gestión del talento en esta actividad profesional, se realizó una encuesta online para recabar la opinión de las personas interesadas en el sector. El cuestionario utilizado, que se diseñó a partir de la revisión de la literatura previa y de algunas noticias de interés publicadas en prensa escrita en los últimos meses, está formado por siete bloques de preguntas:

- El primer bloque, está dirigido a conocer el sexo, la edad y la ocupación profesional de los encuestados. Además, se incluye una pregunta de control sobre el interés por la actividad profesional de la auditoría de cuentas, a fin de descartar posibles respuestas no válidas.

- El segundo bloque, está dirigido a conocer la opinión de los encuestados sobre cada uno de los seis temas clave objeto de estudio: formación y requisitos de acceso, crecimiento profesional, conciliación laboral y personal, honorarios, bienestar corporativo, y digitalización y sostenibilidad. Para cada uno de estos temas, se presentan al encuestado tres afirmaciones, sobre las que deben expresar su grado de acuerdo. Para ello, se utiliza una escala tipo Likert de 7 puntos, donde 1 significa “Totalmente en desacuerdo” y 7 “Totalmente de acuerdo”.

La recogida de datos se lleva a cabo entre el 11 y el 29 de mayo de 2023, utilizando LinkedIn y el correo electrónico como principales canales para difundir el cuestionario. Finalizado este período, se obtiene un total de 441 respuestas, si bien 34 personas indican no tener interés en la actividad profesional de la auditoría de cuentas, por lo que los resultados se analizan con un total de 407 respuestas válidas, siendo el perfil de la muestra el siguiente:

- En cuanto al sexo, la muestra se compone de 242 hombres (59,5%) y 165 mujeres (41,5%).
- Con relación a la edad, la muestra está distribuida de la siguiente manera: 115 personas tienen menos de 25 años (28,3%), 142 personas se encuentran en el rango de edad de 26 a 35 años (34,9%), 64 personas se ubican en el rango de edad de 36 a 45 años (15,7%) y 86 personas tienen más de 45 años (21,1%).
- En términos de ocupación, la muestra se divide en 262 profesionales activos en el sector de la auditoría de cuentas (64,4%), 87 profesionales activos en otros sectores (21,4%) y 58 estudiantes universitarios (14,2%).

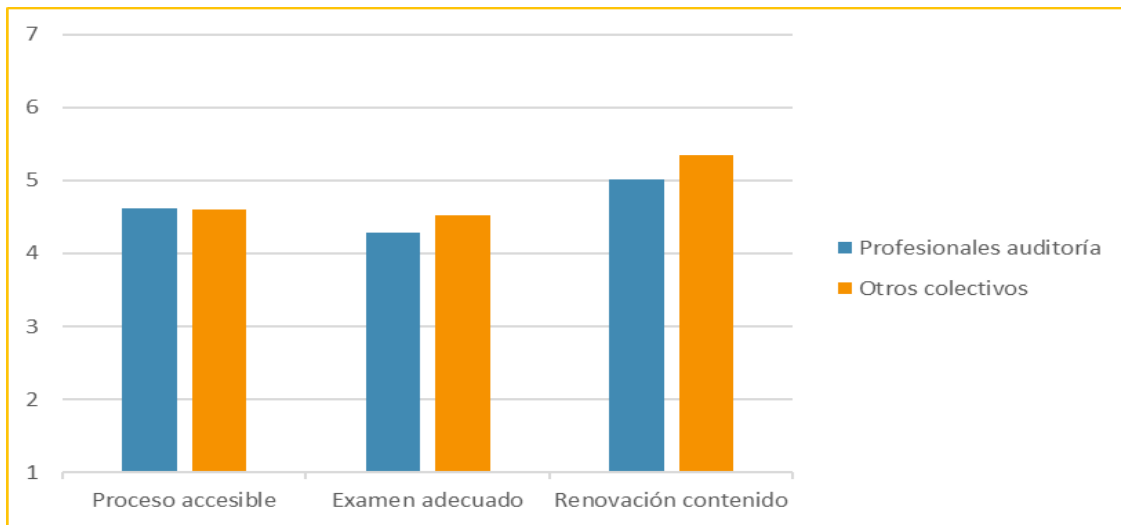
Tras una exploración preliminar de la base de datos, en el próximo apartado se presenta el análisis y discusión de los resultados obtenidos. A nivel de gráficos y promedios, esto se hace de forma comparativa, tomando en consideración, por un lado, los profesionales activos en el sector de la auditoría de cuentas (262 encuestados) y, por otro, otras personas que han participado en el estudio y muestran interés en el mundo de la auditoría de cuentas, aunque no trabajen directamente en el sector (145 encuestados). En este colectivo se incluyen, fundamentalmente, profesionales de otros sectores de actividad relacionados con la auditoría de cuentas, así como profesores y estudiantes universitarios. A nivel de comentarios, no se hace distinción en la percepción de ambos colectivos, sino que se analizan de forma conjunta.

Resultados y Discusión

Formación y requisitos de acceso

Tal y como se muestra en el gráfico siguiente, las personas en general interesadas en la auditoría de cuentas comparten que el proceso establecido para obtener la acreditación profesional como auditor de cuentas es relativamente justo y accesible, si bien hay margen para la mejora (promedio de ambos colectivos: 4,61). Ninguno de los grupos de interés muestra una convicción sólida de que el examen de acceso al ROAC esté diseñado correctamente para medir de forma adecuada las capacidades y aptitudes del candidato en el ejercicio de esta actividad profesional.

Figura 1.
Comparativa sobre “Formación y requisitos de acceso”



La convocatoria de 2023 presenta cambios en el examen para obtener la habilitación de auditor, con el propósito de atraer a más jóvenes al sector (Orden ETD/479/2023). Estos cambios incluyen una reestructuración de la segunda fase del examen que evalúa la aplicación práctica de conocimientos teóricos en la auditoría de cuentas. También se ha modificado la periodicidad del examen, haciéndolo anual en lugar de otra frecuencia. A pesar de estas reformas, hay oportunidades para modernizar aún más el sector y motivar a más candidatos. Una propuesta popular es permitir que el examen del ROAC se realice en formato digital.

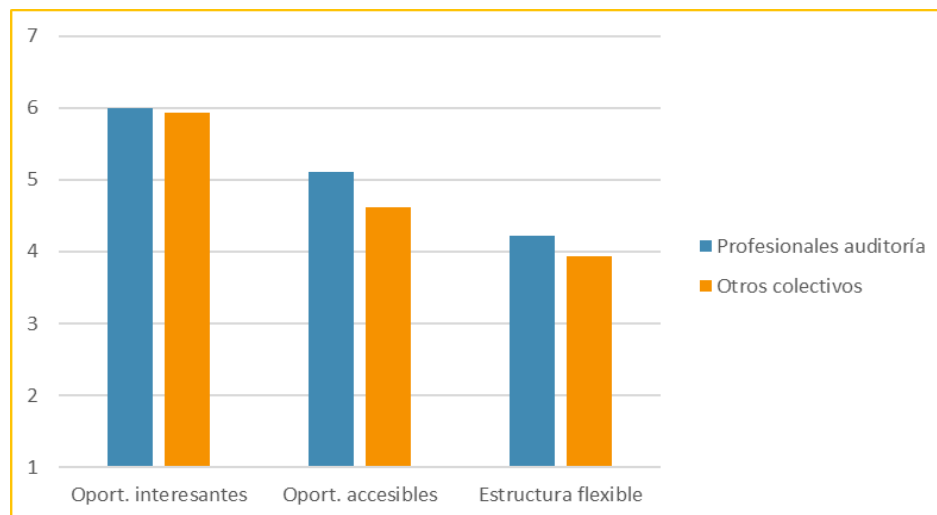
Dado que las nuevas generaciones están familiarizadas con la tecnología y la utilizan en su rutina diaria, la falta de esta opción podría desalentar su participación y crear obstáculos en su proceso de acreditación. Los aspirantes al próximo examen esperan que se permita la consulta de medios electrónicos durante la prueba. La restricción actual de limitar la consulta a textos en papel no refleja la realidad laboral y puede hacer que los jóvenes sientan que la evaluación no representa sus futuras responsabilidades como auditores. La ausencia de herramientas tecnológicas también puede hacer que perciban que sus habilidades digitales no son valoradas ni reconocidas.

Otra medida que recibe una opinión favorable tanto por parte de los profesionales del sector como de otros colectivos (promedio de ambos grupos: 5,13) es la incorporación de conocimientos tecnológicos y de sostenibilidad en el examen de acceso al ROAC, con el objetivo de impulsar la modernización del sector. Esto no solo contribuye a que el talento joven sienta que sus habilidades digitales son reconocidas, sino que también asegura que los futuros profesionales están preparados para enfrentar los desafíos presentes y futuros del sector, y así poder cumplir con las demandas cambiantes del mercado y brindar servicios de alta calidad.

Crecimiento profesional

A continuación, se examinan los aspectos relevantes relacionados con las opciones de desarrollo y progreso profesional existentes en el sector de la auditoría de cuentas.

Figura 2.
Comparativa sobre “Crecimiento profesional”



Ambos grupos de interés están ampliamente de acuerdo con que la carrera profesional en auditoría de cuentas ofrece oportunidades de crecimiento profesional interesantes (promedio de ambos grupos: 5,97).

El amplio alcance y la diversidad de clientes en auditoría permiten a los profesionales adquirir experiencia en diferentes sectores y entornos empresariales, enriqueciendo su perfil profesional. Además, la naturaleza dinámica de la profesión exige una actualización constante de conocimientos y habilidades, lo que a su vez crea oportunidades continuas de crecimiento y desarrollo profesional para los auditores.

Por otro lado, la estructura jerárquica en las firmas de auditoría establece un camino claro para el crecimiento profesional, permitiendo a los profesionales avanzar desde roles iniciales, como el de auditor junior, hacia posiciones de mayor responsabilidad, como la de auditor senior, gerente de auditoría, socio o director (promedio de ambos grupos: 4,93). Sin embargo, es importante reconocer que en algunos casos esta estructura puede carecer de flexibilidad, lo que puede generar barreras y limitaciones en el progreso hacia roles de liderazgo. Este estudio avala que los colectivos interesados por la actividad profesional no mantienen una opinión clara al respecto (promedio de ambos grupos: 4,12). Esta falta de flexibilidad puede llevar a la desmotivación y frustración de los profesionales, ya que pueden sentir que sus habilidades y esfuerzos no son plenamente reconocidos. Es crucial abordar esta cuestión para fidelizar y aprovechar al máximo el talento en el sector. Además, las mujeres en auditoría a menudo enfrentan desafíos y barreras en su avance profesional. Estas barreras pueden incluir sesgos de género, falta de representación en puestos de liderazgo, dificultades para conciliar la vida laboral y personal, y una cultura laboral que no siempre valora y reconoce adecuadamente su talento y contribuciones. Es fundamental implementar acciones concretas y políticas inclusivas para fomentar el avance del talento femenino en el sector y promover una mayor equidad y diversidad en la profesión (Espinosa et al., 2021).

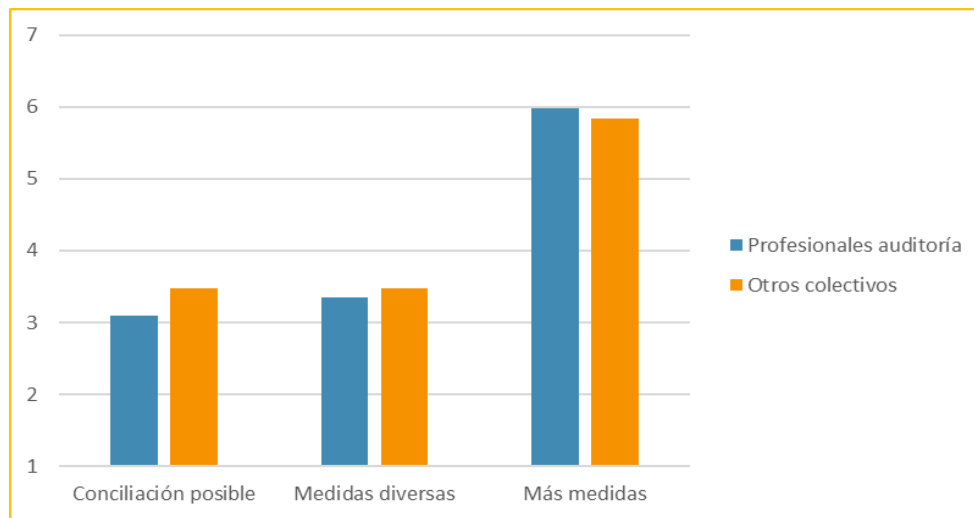
Conciliación laboral y personal

En este apartado se analiza si el sector brinda opciones para que los profesionales compatibilicen de manera satisfactoria sus responsabilidades laborales con la vida familiar y sus intereses personales. Además, se investiga hasta qué punto las firmas y despachos de auditoría están implementando políticas de flexibilidad laboral que fomenten este equilibrio.

Tal y como se muestra en el gráfico, existe una percepción generalizada de que en la carrera profesional de auditoría de cuentas no es posible conciliar la vida laboral y personal. En concreto, la visión de los profesionales del sector es aún más pesimista al respecto (promedio: 3,09) que la de los otros colectivos interesados por la profesión (promedio: 3,47).

Facilitar la conciliación de la vida laboral y personal es crucial, especialmente para fomentar la igualdad de oportunidades de las mujeres en el sector de auditoría de cuentas y romper los estereotipos de género que restringen su crecimiento profesional. Sin embargo, esta no es solo una preocupación para las mujeres, sino que también es una prioridad para las nuevas generaciones en general. El equilibrio entre el trabajo y la vida personal constituye un factor determinante para los jóvenes al elegir una empresa para trabajar, ya que influye directamente en su bienestar y calidad de vida.

Figura 3.
Comparativa sobre “Conciliación laboral y personal”



Además, de los beneficios individuales, las organizaciones también se ven favorecidas por facilitar la conciliación. Cuando las personas pueden equilibrar sus responsabilidades laborales y personales de manera satisfactoria, experimentan una mayor satisfacción y motivación en su trabajo. Esto se traduce en un mayor compromiso, productividad y rendimiento laboral. En consecuencia, las empresas que ofrecen opciones flexibles y apoyo en la conciliación tienen más posibilidades de fidelizar a sus empleados y evitar la pérdida de talento.

Es una tarea aún pendiente para el sector, pues además de indicar la falta de conciliación, el estudio constata que no existe diversidad entre las medidas de conciliación que las firmas y despachos de auditoría ofrecen a sus empleados (promedio de ambos grupos: 3,39).

En los últimos años, muchas empresas del sector han logrado implementar con éxito el trabajo híbrido o remoto, demostrando su viabilidad para diversos roles. Esta modalidad se ha vuelto popular debido a sus beneficios, como la flexibilidad para administrar el tiempo, reducir gastos y mejorar la salud mental al eliminar desplazamientos y estrés.

Estudios indican que las mujeres prefieren más el trabajo remoto, lo que suscita preocupaciones sobre desigualdades, ya que la presencia física en la oficina puede influir en oportunidades de avance. Es crucial garantizar igualdad de oportunidades y conexiones para todos. La implementación exitosa del trabajo híbrido requiere flexibilidad y una cultura laboral inclusiva.

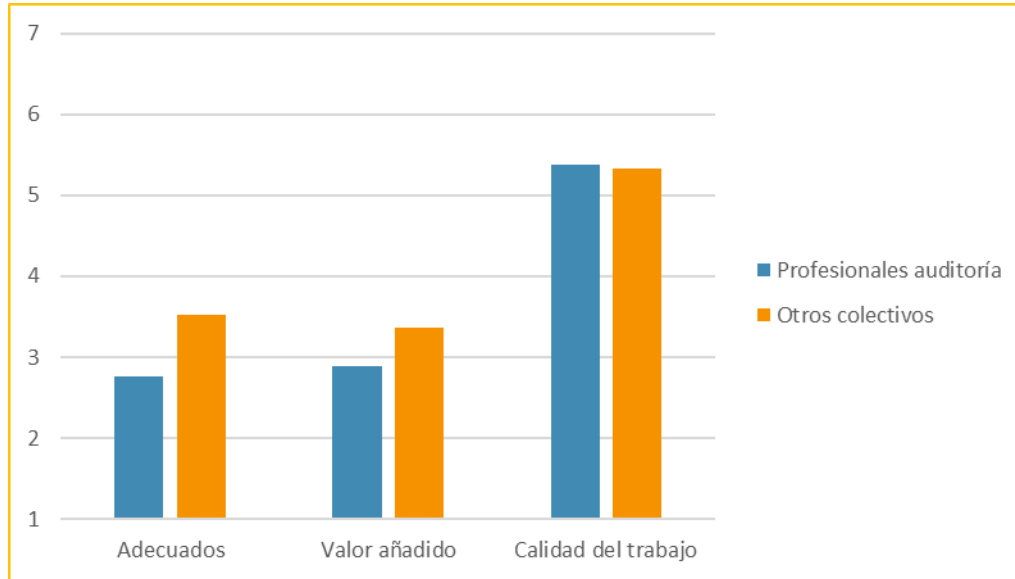
Para ello, se pueden adoptar estrategias como brindar capacitación a líderes sobre sesgos inconscientes para evitar preferencias hacia los presentes físicamente y valorar equitativamente a los empleados remotos. También es esencial monitorizar tasas de promoción, revisar decisiones con transparencia y evaluar justamente a los empleados remotos.

Además, de lograr una exitosa implementación del teletrabajo, los profesionales del sector de auditoría de cuentas coinciden en que la adopción de otras medidas de conciliación laboral y personal contribuiría a reducir la rotación de personal en el sector (promedio de ambos grupos: 5,93). Entre estas medidas se plantea la flexibilidad de horarios, que incluye la posibilidad de establecer horarios de trabajo flexibles y semanas laborales potencialmente reducidas. Asimismo, se propone proporcionar opciones de tiempo libre adicional, como permitir a los empleados acumular días de descanso adicionales o disfrutar de tiempo libre compensatorio por períodos de trabajo intenso o por horas extras realizadas.

Honorarios

La cuarta área temática por tratar es la de los honorarios. En esta sección se analiza el impacto que la competencia y la concentración del sector tienen en la fijación de los honorarios, y cómo esto a su vez afecta la calidad de los servicios prestados en auditoría.

Figura 4.
Comparativa sobre “Honorarios”



Según lo establecido en el Artículo 62, Sección 5.^a, Capítulo II de la Ley 22/2015, de 20 de julio, de Auditoría de Cuentas: *“Los honorarios correspondientes a los servicios de auditoría deberán fijarse en función del esfuerzo de auditoría estimado para la realización de cada trabajo.”* A tal efecto, el esfuerzo de auditoría *“estará determinado en cada trabajo de auditoría por el tiempo, los medios, recursos y cualificación y especialización suficientes y necesarios para su realización, por el tamaño y complejidad de la actividad u operaciones de la entidad auditada y por el riesgo de auditoría esperado”*.

Sin embargo, la creciente concentración del sector de la auditoría plantea preocupaciones en términos de libre competencia y puede interceder en el cumplimiento adecuado de este principio. Las principales firmas de servicios profesionales a nivel mundial, conocidas como las Big-4, experimentan un notable crecimiento en su facturación conjunta. Según los datos del último ejercicio fiscal de 2022, estas firmas generaron ingresos conjuntos de aproximadamente 2.875 millones de euros, lo que representa un aumento del 8% en comparación con el año anterior (Zarzalejos, 2023c). Esta cifra indica que las Big-4 abarcan aproximadamente el 76% de la facturación total del sector, evidenciando su posición dominante en el mercado de servicios de auditoría.

La concentración limitada en unas pocas firmas dominantes dificulta la competencia justa en el mercado y tiene un impacto negativo en la fijación de honorarios competitivos (Zarzalejos, 2023a). Esta situación provoca superposiciones entre las empresas de menor tamaño y las grandes firmas, lo que a su vez lleva a negociaciones con los clientes en un intento por ofrecer tarifas más favorables. Sin embargo, las empresas más pequeñas no tienen el mismo poder de negociación que las Big-4 debido a sus limitaciones de recursos y capacidades. Esta práctica va en contra del principio fundamental de establecer los honorarios en función del esfuerzo y la complejidad de la auditoría.

Esta situación se contrasta con la opinión de los encuestados, quienes discrepan en cuanto a la adecuación de los honorarios establecidos en relación con el trabajo que se realiza (promedio de ambos grupos: 3,03). Es importante destacar que los profesionales activos en el sector muestran una discrepancia aún mayor con esta afirmación en comparación con el resto de los colectivos interesados en la profesión.

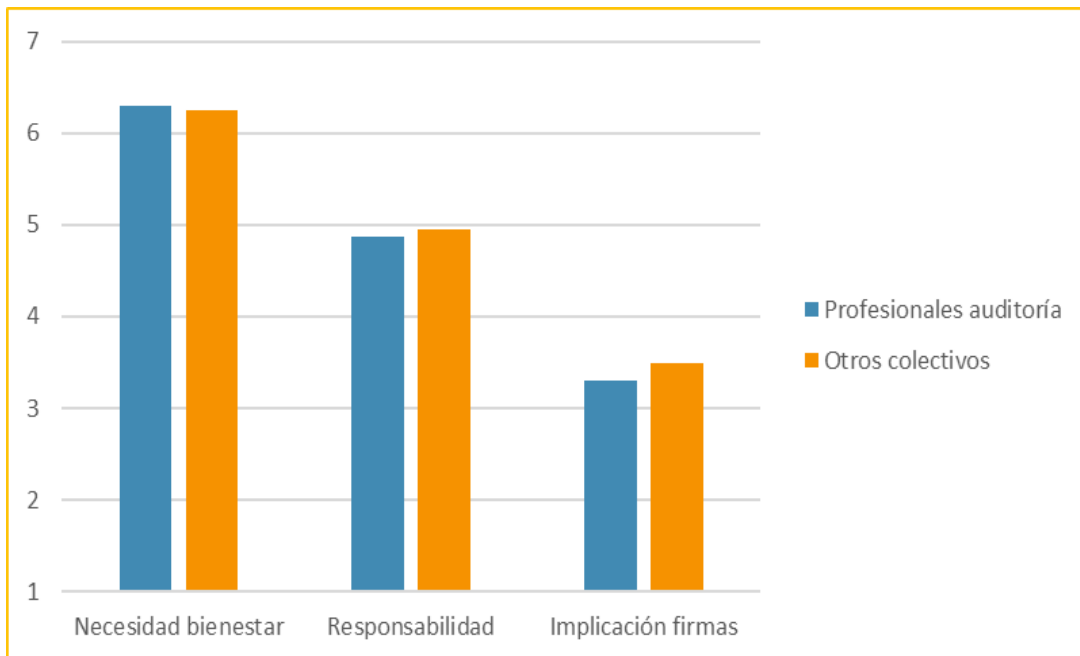
Como resultado, la fijación inadecuada de los honorarios genera una percepción generalizada de que no reflejan el valor agregado que se aporta a la empresa auditada ni el nivel de esfuerzo necesario para realizar el trabajo de auditoría de manera competente y cumplir con los estándares profesionales (promedio de ambos grupos: 3,06).

La falta de equilibrio en la fijación de honorarios puede desmotivar a los profesionales y comprometer la calidad de los servicios prestados al no asignar los recursos y tiempo adecuados para una auditoría exhaustiva y precisa (promedio de ambos grupos: 5,36). Además, los clientes pueden percibir una disminución en la calidad de los servicios recibidos, lo que afecta a la credibilidad del sector y pone en riesgo la función de interés público que este desempeña. En la actualidad, se promueve el modelo de coauditoría como una forma de fomentar la competencia entre un mayor número de firmas de auditoría, lo cual puede abrir el mercado a una competencia más eficiente en España, beneficiando al sector en su conjunto. Sin embargo, un informe del ICAC indica que no hay evidencia que respalde que este modelo de coauditoría mejore la calidad y, además, podría resultar en un aumento de costes.

Bienestar corporativo

El área temática sobre bienestar corporativo está enfocada en estudiar la relevancia y el nivel de compromiso que el sector de la auditoría de cuentas otorga a la salud física, mental y emocional de sus empleados.

Figura 5.
Comparativa sobre “Bienestar corporativo”



Los colectivos interesados en la profesión reconocen que la salud mental y el bienestar físico son aspectos fundamentales para poder desempeñar el trabajo de manera adecuada en auditoría (promedio de ambos grupos: 6,28). En la profesión de auditoría, los auditores se enfrentan a situaciones complejas, manejan información confidencial y toman decisiones que pueden tener un impacto significativo en las organizaciones.

Esta constante presión puede generar estrés y tensión mental. Además, la profesión implica largas jornadas de trabajo, períodos intensos de actividad y una carga física y mental considerable. Por lo tanto, mantener un equilibrio emocional, manejar el estrés de manera efectiva y cuidar el bienestar físico son elementos clave para un desempeño óptimo en esta exigente profesión.

Según los encuestados, el bienestar de las personas que trabajan en auditoría es una responsabilidad que recae en gran medida en las firmas y despachos de auditoría, pero también es compartida por cada profesional de forma individual (promedio de ambos grupos: 4,90). Tanto los trabajadores como las firmas de auditoría tienen la responsabilidad de promover una cultura organizacional que valore y fomente el bienestar corporativo. Esto implica establecer un canal de comunicación bidireccional, abierto y transparente, donde los empleados puedan expresar sus necesidades y preocupaciones relacionadas con su bienestar. Al mismo tiempo, las firmas deben estar dispuestas a escuchar activamente y responder de manera adecuada a estas inquietudes.

La realidad es que existe una creciente preocupación por parte de las empresas en relación con la salud y el bienestar de sus empleados. Sin embargo, según los profesionales del sector, existe una percepción generalizada de que las firmas y despachos no prestan suficiente atención al bienestar y la salud mental de sus empleados (promedio de profesionales de auditoría: 3,29).

En respuesta a esta situación, los líderes empresariales deben tomar medidas para desarrollar habilidades de liderazgo empático, que les permita reconocer y abordar de manera efectiva los desafíos de salud mental en el entorno laboral.

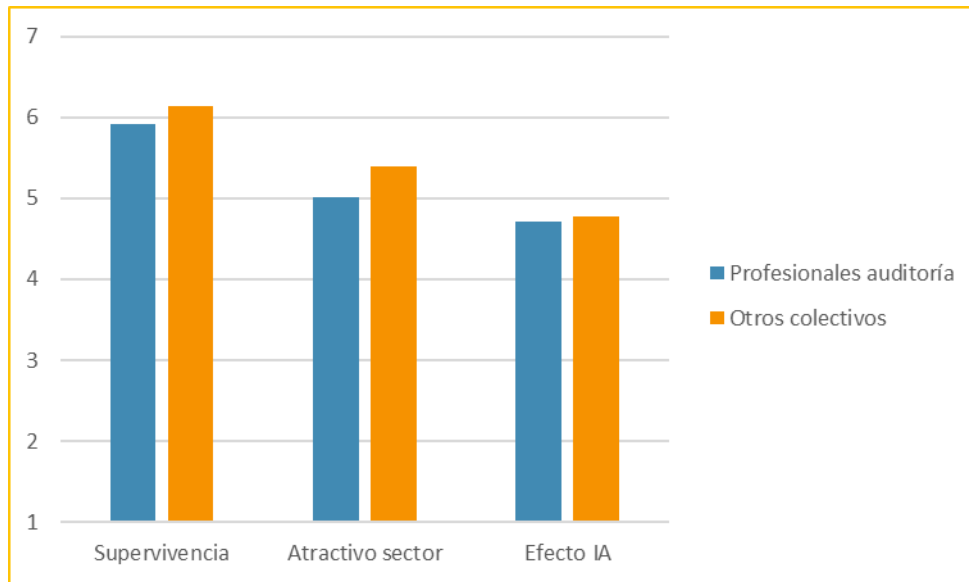
Es esencial que los empleados confíen en sus líderes y se sientan cómodos al acceder a recursos de salud mental dentro de la empresa (por ejemplo, disponibilidad de asesoramiento o terapia patrocinada por la empresa). Además, es importante que las firmas y despachos de auditoría establezcan políticas y programas específicos relacionados con la salud mental y el bienestar de sus empleados. Esto puede implicar la implementación de medidas como programas de apoyo emocional, horarios flexibles, políticas de conciliación, promoción de la actividad física y acceso a recursos educativos sobre salud mental.

Digitalización, sostenibilidad y futuro del sector

Por último, en esta sección se analizan los impactos que la irrupción de la sostenibilidad y de las nuevas tecnologías tienen en el sector, con el objetivo es comprender cómo estas tendencias emergentes están moldeando su futuro.

Figura 6.

Comparativa sobre “Digitalización, sostenibilidad y futuro del sector”



Ambos grupos de interés consideran que la transformación digital y la sostenibilidad son fundamentales para la supervivencia del sector (promedio de ambos grupos: 5,99). El reconocimiento de la necesidad de adoptar soluciones tecnológicas es claro, ante las exigencias regulatorias y el manejo de gran cantidad de información. Mantener la eficiencia y margen es esencial, especialmente para despachos pequeños, pero la falta de recursos y la resistencia al cambio suponen importantes desafíos. Por otro lado, los avances normativos y regulatorios están impulsando la integración de criterios ambientales, sociales y de gobernanza (ESG) en la auditoría de cuentas. Los profesionales deben adaptarse a estos nuevos requisitos y ser capaces de evaluar y reportar adecuadamente el desempeño sostenible de las organizaciones.

Este reto también trae consigo noticias positivas: ambos colectivos comparten en gran medida que este proceso de transformación fomenta el atractivo del sector entre los jóvenes (promedio ambos grupos: 5,15). Esta opinión es compartida por Ferrán Rodríguez, Presidente del ICJCE, que explica que *“la irrupción de la sostenibilidad y de las nuevas tecnologías, como la Inteligencia Artificial (IA), van a requerir la incorporación de todo tipo de perfiles académicos y el reaprendizaje de miles de profesionales. Todo un reto, pero también un elemento de atracción, ya que ahora mismo para los jóvenes que quieran estar a la vanguardia de la sostenibilidad o de las nuevas tecnologías, trabajar en una de*

nuestras firmas es una salida perfecta". Además, la incorporación de tecnología en el proceso de auditoría también implica una reducción de los períodos de trabajo intensivo, disminuyendo la estacionalidad y avanzando hacia una práctica de "auditoría continua" (ICJCE, 2019). Esto se alinea con las expectativas y necesidades de las nuevas generaciones.

Por último, uno de los aspectos más debatidos en relación con la digitalización del sector es si la implementación de la IA reduce la necesidad de intervención humana en la auditoría. Según los encuestados, existe una amplia creencia de que esto va a ocurrir en gran medida (promedio de ambos grupos: 4,74). Actualmente, los auditores están incorporando la IA para optimizar tareas previamente realizadas por personas, mejorando la eficiencia y precisión de los procedimientos de auditoría. La IA se emplea en diversas formas, como en el Análisis de Datos (D&A) para agilizar el procesamiento de información voluminosa. Mediante la automatización de extracción y análisis de datos, la IA detecta irregularidades y riesgos de manera más efectiva. También se recurre a la Automatización Robótica de Procesos (RPA) para eliminar tareas repetitivas y liberar tiempo para enfoque en áreas de mayor relevancia y valor. Otra aplicación innovadora es el uso de drones, que automatizan la recolección de pruebas y permiten auditorías más eficientes en zonas de difícil acceso. La IA, con algoritmos avanzados, identifica anomalías en datos financieros, contribuyendo a la detección temprana de irregularidades o fraudes. A pesar de los múltiples beneficios de la IA, es esencial reconocer que no sustituye la intuición y discernimiento humanos en la auditoría. Los auditores siguen siendo cruciales al interpretar resultados y tomar decisiones basadas en su experiencia y criterio profesional, un valor insustituible. La adopción tecnológica en la auditoría debe concebirse como apoyo para mejorar calidad y eficiencia del proceso, manteniendo el juicio humano como piedra angular (UE STUDIO, 2022).

Conclusiones

En 10 años, el 70% de los auditores firmantes en nuestro país se encontrarán en edad de jubilación. Considerando que la edad promedio para alcanzar esta etapa en nuestro país y acceder al ROAC es de 37 años, resulta evidente la urgente necesidad de atraer a más jóvenes a la profesión, asegurando así una sucesión generacional sólida y garantizando el futuro del sector.

La solución efectiva al desafío del relevo generacional y la gestión del talento en la auditoría de cuentas requiere de un enfoque integral y estratégico, que involucre a múltiples actores y aborde diversas áreas clave. Los programas de

mentoría, la formación y desarrollo continuo, la flexibilidad laboral, la promoción de la diversidad e inclusión, el enfoque en propósito y valores, la promoción y comunicación, la atención a la sostenibilidad, la adopción de tecnología, los programas de incentivos, la participación activa de los líderes y la colaboración con las universidades, son algunas de las áreas en las que es necesario avanzar.

Ello requiere de un esfuerzo sostenido y una cooperación estrecha entre organismos reguladores, firmas y despachos de auditoría, profesionales del sector e instituciones académicas, entre otros colectivos. Las autoridades reguladoras, por ejemplo, pueden ofrecer su perspicacia normativa y capacidad de supervisión, estableciendo un marco regulatorio claro y efectivo que guíe las actuaciones a realizar. Así, el ICAC, en colaboración con las corporaciones de derecho público representativas de los auditores de cuentas y de las sociedades de auditoría (ICJCE y REA-CGE), deben modernizar el examen de acceso al ROAC y garantizar la existencia de un mercado de libre competencia que proteja la función de interés público y salvaguarde la credibilidad del sector. Por su parte, las entidades y los profesionales del sector privado pueden contribuir con su experiencia operativa y recursos para implementar las soluciones concretas necesarias. Deben fomentar una cultura organizacional que valore en mayor medida el bienestar de los empleados, a través de políticas de conciliación, flexibilidad laboral, promoción de la actividad física, apoyo emocional y acceso a recursos educativos sobre salud mental. Y no menos importante es el papel de las organizaciones académicas, que pueden aportar investigación y análisis en profundidad, brindando una base sólida de conocimiento que respalde la toma de decisiones de manera rigurosamente informada.

Dentro de este entorno de colaboración, es crucial establecer un marco de diálogo continuo y constructivo. La comunicación abierta y la retroalimentación constante entre los grupos de interés permitirán identificar enfoques y soluciones que aborden los aspectos más críticos de la problemática. Además, esta interacción constante fomentará un sentido de cohesión y unidad, lo que resulta esencial para mantener la energía y el compromiso a lo largo del proceso. El compromiso conjunto en la implementación de estas estrategias puede contribuir significativamente a lograr un relevo generacional exitoso y una gestión efectiva del talento en la auditoría de cuentas.

La consideración de todas estas conclusiones debe hacerse con las debidas cautelas, ya que en parte están basadas en el análisis de las opiniones proporcionadas por una muestra de encuestados de tamaño reducido. Por lo tanto, los resultados obtenidos pueden tener limitaciones en cuanto a su generalización. Futuros trabajos podrían expandir el estudio y realizar un análisis más exhaustivo

de las diversas percepciones de cada uno de los grupos de interés, considerando todas sus variables socio-demográficas.

Referencias Bibliográficas

- Espinosa, M., Aldazabal, E., Amondarain, J., Barrainkua, I. (2021). Resumen ejecutivo – Diversidad de género en la auditoría de cuentas. Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España - ICJCE <https://www.icjce.es/adjuntos/diversidad-genero-auditoria-re.pdf>
- Deloitte (2022). The Deloitte Global 2022 Gen Z and Millennial Survey. <https://www2.deloitte.com/xe/en/pages/aboutdeloitte/articles/genzmillennialsurvey.html>
- Díaz, R. (2023). Los cambios que explican por qué los jóvenes ya no quieren ser auditores. Cinco Días. <https://cincodias.elpais.com/companias/2023-03-21/los-cambios-que-explican-por-que-los-jovenes-ya-no-quieren-ser-auditores.html>
- García, B., Gill, B. Gisbert, A. y Navallas, B. (2023). Requisitos de acceso a la profesión de auditoría en Estados Miembros de la Unión Europea: Alemania, Bélgica, España, Francia, Italia, Irlanda y Portugal. ICAC-ASEPUC. <https://www.icac.gob.es/publicaciones/requisitos-de-acceso-la-profesion-de-auditoria-en-estado-miembros-de-la-union-europea>
- Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España - ICJCE (2019). La transformación digital en el sector de auditoría. <https://www.icjce.es/adjuntos/transf-digital.pdf>
- Ley 22/2015, de 20 de julio, de Auditoría de Cuentas, BOE núm. 173, 60273-60366 (2015)
- Orden ETD/479/2023 (2023) por la que se publica la convocatoria del examen de aptitud profesional para la autorización del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas e inscripción en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas, BOE núm. 113, 66642-66657
- UE STUDIO (2022) La alianza entre auditoría y tecnología avanzada eleva los estados financieros al más alto nivel. Expansión. <https://www.expansion.com/uestudio/2022/10/19/63500f40468aeba0138b459c.html>

Valencia, G. (2023) Las nuevas leyes sobre sostenibilidad, el gran reto de las empresas en 2023. Expansión. <https://www.expansion.com/juridico/opinion/2023/02/15/63ecd59a468aeb85118b4579.html>

Zarzalejos, Á. (2022a, 27 mayo). Las auditoras abren la batalla por el talento. Expansión. <https://www.expansion.com/especiales/36-aniversario/2022/05/27/628e56b2e5fdea8f3c8b4570.html>

Zarzalejos, Á. (2022b, 9 diciembre). La reforma de la ley de auditoría abre la brecha entre las firmas. Expansión. <https://www.expansion.com/empresas/2022/12/09/639259bfe5fdea09508b4632.html>

Zarzalejos, Á. (2023a, 3 abril). Las auditoras medianas crecen un 7,7% hasta los 934 millones de euros. Expansión. <https://www.expansion.com/empresas/2023/04/03/642a9947e5fdeaab458b45f5.html>

Zarzalejos, Á. (2023b, 2 junio). Consultores y auditores, a la caza del talento. Expansión. <https://www.expansion.com/empresas/2023/06/02/6479280b468aeba41e8b45ad.html>

Zarzalejos, Á. (2023c, 8 junio). Las “Big Four” duplican su crecimiento y rozan los 3.000 millones de facturación. Expansión. <https://www.expansion.com/empresas/2023/04/03/6429f0f7e5fdea56748b4594.html>

PRÁCTICA DE RESPONSABILIDAD SOCIAL EMPRESARIAL EN LOS HOTELES DE TRES ESTRELLAS DEL CORREGIMIENTO DE BELLA VISTA

PRACTICE OF CORPORATE SOCIAL RESPONSIBILITY IN THE THREE STAR HOTELS OF THE JURISDICTION OF BELLA VISTA

Geniva del Carmen Rengifo Morán

Universidad del Istmo. Panamá.

genivarengifo8@gmail.com <https://orcid.org/0009-0008-1321-0644>

Marino José Palacios Copete

Universidad del Istmo. Panamá.

marino2629@hotmail.com <https://orcid.org/0000-0003-0207-0048>

Fecha de recepción 4 de octubre de 2023-Fecha de aceptación 25 de noviembre de 2023



DOI <https://doi.org/10.48204/2953-3147.4707>

Resumen

El estudio tiene como propósito analizar la responsabilidad social empresarial del sector hotelero tres estrellas en el corregimiento de Bella Vista. Para lo cual, se analizan los objetivos de desarrollo sostenibles, que busca alcanzar de manera equilibrada tres ámbitos de desarrollo sostenible: ámbito económico, social y el ambiental. La Responsabilidad Social Empresarial que suma rentabilidad social, ambiental y económica para la sustentabilidad de los hoteles y bienestar para los componentes ambientales y de la comunidad. El primero es la oportunidad del segundo, dando lugar a las iniciativas de sostenibilidad de la actividad de alojamiento estableciendo niveles de responsabilidad y competitividad. Estos criterios teóricos se aplican a los hoteles, a través de buscadores de alojamiento en la Web. Los hoteles se clasifican por estrella, observándose que los mismos tienen consideraciones heterogéneas en su clasificación. Los que accedió a agrupar al 12% de los hoteles tres estrellas que tienen similitud. Por consiguiente, se les

realizó el análisis descriptivo y medible. Para llegar a la conclusión de que en el sector hotelero del corregimiento de Bella Vista el 67% de los hoteles tres estrellas evaluado en este estudio responde a iniciativas sostenibles y 33 % no tienen iniciativa sostenible. El 100% aún no ha logrado el primer nivel de iniciativa sostenible. En los primeros meses del año 2023 los visitantes aumentaron en 73.2%. La ocupación de los hoteles en general es de 58.9%, aumentando el sector sus ingresos al 28.5%. Crecimiento favorable para atender a los grupos interesados en el fortalecimiento de la responsabilidad social empresarial.

Palabras clave: Objetivos de Desarrollo Sostenibles, económico, iniciativa sostenible, medioambiente.

Summary

The purpose of the study is the analysis of the corporate social responsibility of the three-star hotel sector in the jurisdiction of Bella Vista. To this end, its analysis goals, which aim to balance three areas of sustainable development: economic, social, and environmental. Corporate Social Responsibility that combines social, environmental, and economic profitability for the sustainability of hotels and well-being for environmental and community components. The first is the opportunity of the second, giving rise to sustainability initiatives in the accommodation activity by establishing levels of responsibility and competitiveness. These theoretical criteria are applied to hotels, which web search engines. Hotels are classified according to stars, and it can be observed that they take heterogeneous considerations into account in their classification. Those who agreed to group together 12% of the three-star hotels that have similarities. Therefore, carried out descriptive and measurable analysis was performed. To conclude that in the hotel sector of the jurisdiction of Bella Vista, 67% of the three star hotels evaluated in this study respond to sustainable initiatives and 33% do not have a sustainable initiative. 100% have not yet achieved the first level of sustainable initiative. In the first months of 2023, the number of visitors increased by 73.2%. Total hotel occupancy overall is 58.9%, with the sector increasing its revenues to 28.5%. Favorable growth for serve groups interested in strengthening corporate social responsibility.

Keywords: Sustainable Development Goals, economic, sustainable initiative, environment.

Introducción

El plan estratégico para el fortalecimiento de la responsabilidad social empresarial en Panamá involucra a 15 ministerios que a través de distintas herramientas establecen políticas, planes y programas nacionales para certificaciones en tema de la buena gobernanza, medio ambiente y responsabilidad social desde un “enfoque multistakeholder. Comprende organismos multilaterales e internacionales, sector público, empresas públicas, privadas y otras instituciones como organizaciones sin ánimo de lucro, organizaciones patronales, sindicatos, universidades o asociaciones empresariales” (Gobierno de la República de Panamá, 2022, p. 44).

En consecuencia, el sector hotelero ha representado una pieza vital para la sostenibilidad del turismo, “ya que la inversión en infraestructura impulsa el flujo de turismo nacional e internacional a los destinos del país” (Centro Nacional de Competividad, 2018, p.1). Para Ruiz, Raya y González (2016) en este sector, la responsabilidad social empresarial es un instrumento que contribuye a impulsar procesos que permiten satisfacer las necesidades del presente sin comprometer la capacidad de las generaciones futuras de satisfacer las suyas. Además de ventajas de competitividad de los destinos turísticos.

Los hoteles responsables logran un equilibrio entre tres componentes; las personas, el planeta y la rentabilidad de la actividad económica; es decir, logran un armonía entre la rentabilidad del hotel y el bienestar de las personas en equilibrio con el planeta (Centro Mexicano para la Filantropía, 2022). En dicho contexto Summit Rainforest (2023) expresa que juegan un papel clave en la industria de viajes y turismo por su compromiso, en aportar al desarrollo económico de la

comunidad de su entorno y del resto del mundo, demostrando una práctica de alojamiento de responsabilidad con las personas y su entorno.

La responsabilidad social empresarial, es un modelo que los grupos interesados en el sector hotelero, presta atención y se transforma en un factor de competitividad a nivel nacional e internacional. Para De Pedro, Di Fabio, y Go Mendoza (201, p. 46) “las principales cadenas hoteleras están muy comprometidas con aspectos ambientales y sociales, poniendo énfasis en la creatividad para construir empresas sustentables, mejores climas laborales y comunidades menos sufridas”. Desde la perspectiva de Montoya Arévalo y Reyes López (2012) las investigaciones sobre responsabilidad social empresarial evidencian una correlación con su desempeño mercantil, partiendo de que el sector hotelero especula que su objetivo sustancial “es la maximización de las ganancias y siendo conscientes de que el Estado sigue asumiendo su papel de guardián del bienestar social” (p. 67).

La responsabilidad social empresarial es un modelo de conducta que debe estar internalizado en todos los niveles del sector hotelero en el corregimiento de Bella Vista, para garantizar su relación amigable con los grupos interesados a lo interno y externo de su entorno. Condición que suma rentabilidad social, ambiental y económica para la sustentabilidad de los hoteles y bienestar para los componentes ambientales y de la comunidad. Para Merco (2022), cien empresas en Panamá se ubican en los mejores Rankin de la gobernanza, que de acuerdo a la Naciones Unidas (2023) es la participación y consideración de los enfoques de todos los actores que componen el ecosistema, además, de la totalidad de los procesos de gobierno, instituciones, procedimientos y prácticas mediante los que se deciden y regulan los asuntos que atañen al conjunto de la sociedad.

La cadena hotelera de la Empresas Bern, se ubica en la posición 59. De acuerdo al Faro (2022), más de 80 empresas en Panamá alinean sus estrategias

de RSE a los estándares internacionales de sostenibilidad; por lo tanto, es importante conocer la RSE en los hoteles del corregimiento de Bella Vista. Por ende, el problema de investigación se conceptualiza en ¿Cómo es la práctica de responsabilidad social empresarial en los hoteles de tres estrellas del corregimiento de Bella Vista?

El sector hotelero de Panamá aporta márgenes razonables a la economía nacional coadyuvando al producto interno bruto sumado a su posición geográfica que brindan la opción de ser el centro comercial y financiero de las Américas. Se concluye que las acciones de la práctica de responsabilidad social empresarial se fundamentan en la oportunidad que le ofrece los ODS y el programa de alojamientos con iniciativas para una estancia más sostenible. En ese contexto el estudio reveló que 67% de los hoteles tres estrellas del corregimiento, responde a iniciativas sostenibles y 33 % no tienen iniciativa sostenible.

Metodología

La investigación se fundamenta en criterio cualitativo y cuantitativo. El primero responde a información obtenida a través de documentos electrónicos de investigadores que tienen como propósito evaluar los conceptos teóricos de la responsabilidad social empresarial (RSE¹), su vinculación con los Objetivos de Desarrollo Sostenibles (ODS²) y la iniciativa de sostenibilidad. Todo, en el contexto nacional e internacional y su accionar en sector hotelero de Panamá. En el segundo, los conceptos valorativos o medibles obtenidos a través de buscadores en la Web. Los datos logrados se vertieron en matriz para su análisis y valoración.

Resultados y discusión

La responsabilidad social empresarial es un concepto relevante en el mundo empresarial, ya que se refiere a un conjunto de prácticas voluntarias que realiza el sector hotelero para contribuir a la sostenibilidad del medio ambiente. Por lo tanto,

¹ Responsabilidad Social Empresarial

² Objetivos de Desarrollo Sostenibles

las empresas que adoptan la responsabilidad social empresarial, además, de generar beneficios para su negocio, también contribuyen a la mejora del entorno en el que realizan sus actividades económicas y a la satisfacción de las necesidades

de sus grupos de interés. La responsabilidad social empresarial no se limita a la realización de acciones de caridad o filantropía por parte de las empresas, sino que implica un compromiso más profundo con la sostenibilidad y el bienestar social, buscando reducir las externalidades negativas en el medio ambiente (DocuSign, 2023).

Evolución de la Responsabilidad Social Empresarial

La responsabilidad social empresarial representa un panorama dinámico y creciente que parte del Pacto Global de Naciones Unidas el cual responde a modificar el mercado global, fortaleciendo un sector privado sostenible y responsable en áreas relacionadas con los derechos humanos, el trabajo, el medio ambiente y combatiendo la corrupción (Wikipedia, 2023). En ese contexto, Panamá se sumó en el año 2001. El Canal de Panamá es signatario a partir del año 2002 (El Faro, 2022). En dicho ámbito Canal de Panamá, (2023) adoptó:

“los diez principios del Pacto Global de las Naciones Unidas, reafirmando su compromiso de trabajar conforme al respeto y protección de los derechos humanos, las buenas prácticas laborales, la gestión ambiental responsable y mantener medidas de anticorrupción. Desde 2015 también se está registrando cómo las diferentes iniciativas de RSE del Canal aportan al cumplimiento de los 17 Objetivos de Desarrollo Sostenible.”

Los objetivos de desarrollo sostenible conocido como ODS; buscan alcanzar de manera equilibrada tres dimensiones de desarrollo sostenible: el ámbito económico, social y ambiental (Organización de las Naciones Unidas, 2023). Estos objetivos, vinculan al sector hotelero en su responsabilidad social empresarial, destacándose los objetivos siguientes:

- Poner fin a la pobreza en todas sus formas y en todo el mundo para 2030.
- Poner fin al hambre, lograr la seguridad alimentaria y la mejora de la nutrición y promover la agricultura sostenible.
- Garantizar una vida sana y promover el bienestar de todos a todas las edades es importante para la construcción de sociedades prósperas.
- Garantizar una educación inclusiva y equitativa de calidad y promover oportunidades de aprendizaje permanente para todos. Garantizar la disponibilidad y la gestión sostenible del agua y el saneamiento para todos.
- Garantizar el acceso a una energía asequible, fiable, sostenible y moderna para todos.
- Promover el crecimiento económico sostenido, inclusivo y sostenible, el empleo pleno y productivo y el trabajo decente para todos. Reducir la desigualdad en los países y entre ellos.
- Adoptar medidas urgentes para combatir el cambio climático y sus efectos. Gestionar sosteniblemente los bosques, luchar contra la desertificación, detener e invertir la degradación de las tierras y detener la pérdida de biodiversidad.

No obstante, para Global Sustainable Tourism Council (2023) entorno a los ODS establece criterios GSTC prenombrado como “GSTC-D” que responde a lo mínimo que cualquier destino turístico debe alcanzar. Los cuales están fundamentado a cuatro temas principales: gestión sostenible, impactos socio-económicos, impactos culturales e impactos ambientales y tienen aplicabilidad en los propósitos de la RSE del sector hotelero. Estos criterios están expresados en:

- **Gestión Sostenible:** estructura administrativa y de gestión, participación de actores y gestión de la presión y el cambio.
- **Sostenibilidad Socioeconómica:** aporte de beneficios económicos locales y bienestar social e impactos.
- **Sostenibilidad Cultural:** protección al patrimonio cultural y visita a sitios culturales.

- **Sostenibilidad Ambiental:** conservación del patrimonio natural, gestión de recursos y gestión de residuos y emisiones.

Luego de las consideraciones anteriores, es importantes destacar, entorno a los ODS y la RSE que Camarán, Barón, y Rueda (2019) señalan que el primero son oportunidades para que las empresas amplíen el segundo, porque se constituyen una agenda global que busca afrontar y solucionar los graves problemas que en la actualidad enfrenta el planeta.

En esa perspectiva, Booking.com (2022) establece el programa de viajes para ofrecer una alternativa de estancias respetuosas con el medioambiente etiquetando a los alojamiento en tres niveles, detallado a continuación: uno indica que el alojamiento ha implementado algunas prácticas sostenibles con impacto. Dos, alojamientos que han realizado esfuerzos e inversiones considerables para implementar prácticas sostenibles con impacto. Tres, alojamientos que han realizado grandes inversiones y esfuerzos para implementar prácticas sostenibles con impacto, pero que aún no han obtenido una certificación externa oficial.

Panamá y la RSE

La Constitución Política de Panamá establece el deber fundamental del Estado de garantizar que la población viva en un ambiente sano y libre de contaminación, donde el aire, el agua y los alimentos satisfagan los requerimientos del desarrollo adecuado de la vida humana. Además, establece la obligación de todos los habitantes del territorio nacional de propiciar un desarrollo social y económico que prevenga la contaminación del ambiente, mantenga el equilibrio ecológico y evite la destrucción de los ecosistemas (Asamblea Nacional de Panamá, 2004).

La Organización de las Naciones Unidas (ONU, 1947) declara que todas las personas, como miembros de la sociedad, tienen derecho a la seguridad social y a obtener, mediante el esfuerzo nacional y la cooperación internacional, habida cuenta de la organización y los recursos de cada Estado, la satisfacción de los

derechos económicos, sociales y culturales, indispensables a su dignidad y al libre desarrollo de su personalidad. De igual forma, indica que toda persona tiene derecho a un nivel de vida adecuado que le asegure, así como a su familia, la salud, el bienestar, y en especial la alimentación, el vestido, la vivienda, la asistencia médica y los servicios sociales necesarios. Tiene, asimismo, derecho a seguros en caso de desempleo, enfermedad, invalidez, viudez, vejez u otros casos de pérdida de sus medios de subsistencia por circunstancias independientes de su voluntad.

El Pacto Nacional por la Responsabilidad Social Público-Privada y los Derechos Humanos 2020-2030, involucra y empodera a todos los grupos de interés en la consecución de los Objetivos de Desarrollo Sostenible (ODS). Lograr acciones conjuntas, la integración en la marca país de los aspectos vinculados con la sostenibilidad y la consecución de la Agenda 2030; así como, proteger y promocionar el cumplimiento de los derechos humanos. Para esto, establece ruta de trabajo con los comités multistakeholders (El PNUD en Panamá, 2020). Además, el Ministerio de Comercio e Industria de Panamá adopta la norma ISO 26000 que tiene el objeto de:

“establecer un estándar internacional que sirva como tutela para las organizaciones en sus caminos a la sostenibilidad, en un mundo cada vez más preocupado por la respuesta del sector empresarial a los retos medio ambientales y sociales que les rodean” (Empresas, 2022).

La República de Panamá, en su Carta Magna y de los acuerdos internacionales, se obliga a conservar el medioambiente, la salud y garantiza los medios para que la población se desarrolle con bienestar y pueda disfrutar de sus derechos básicos. Por tanto, los administradores de empresas abordan el tema de la responsabilidad corporativa, de acuerdo con las circunstancias del tiempo y espacio de sus realidades socioeconómicas.

En dicho contexto, se anota que dichas realidades se han afectado por las siguientes circunstancias: la Primera Guerra Mundial, la Gran Depresión, la Segunda Guerra Mundial, la creación de Internet, la caída del Muro de Berlín, la desintegración de la Unión Soviética, la crisis financiera e inmobiliaria de 2008 y la pandemia del coronavirus (Álvaro, 2019).

Responsabilidad social, para Gill (2006), se ve reflejada en un decrecimiento del Estado, en especial en Latinoamérica, acerca de su capacidad para resolver los problemas sociales, donde los fondos públicos se ven invertidos en temas electorales y no en promover el desarrollo humano o erradicar la pobreza.

La aparición de estos hechos se da por la reclamación de la sociedad hacia las empresas, cuyo éxito de gestión empresarial se debe afrontar con responsabilidad por los distintos problemas sociales que pueden surgir.

La responsabilidad social empresarial, de acuerdo con Barroso (2008), señala que las empresas hoy han descubierto que su éxito no depende solamente de sus ingresos o utilidades, sino también de acciones de responsabilidad social empresarial, donde es esencial mejorar la calidad de vida de las personas y contribuir con la sociedad.

Deben ser responsables del trato al cliente, trabajadores, medioambiente para así construir a una sociedad mejor, uniendo los esfuerzos de todos los que la integran.

Para Ocampo y Bohórquez (2017) responsabilidad social empresarial pertenece a una serie de acciones transcendentales que realizan los miembros de las empresas frente a las dificultades de la sociedad de manera ética y responsable, más allá del cumplimiento de las leyes, las normas y procedimientos establecidas, para responder a situaciones vinculadas con la salud, la educación, el empleo, la disposición social, el cuidado ambiental, entre otras.

No obstante, Correa (2007) manifiesta que la evolución de la responsabilidad social empresarial se divide en cuatro fases, las cuales se detallan en la Tabla 1.

Tabla 1.

Fase de la Responsabilidad Social Empresarial

Fase inicial	Se origina en el siglo XIX y la primera mitad del siglo XX; existía una ausencia de la responsabilidad social empresarial como tal, ya que las distintas instituciones y organizaciones eran las que proporcionaban soluciones a los problemas sociales que pudieran plantearse.
Primera fase	En la primera mitad del siglo XX; allí surge voluntariamente la participación por parte de las organizaciones en la comunidad, se comienzan a aceptar la existencia de la responsabilidad de participar en el bienestar de la sociedad, a partir de la realización de actividades filantrópicas puntuales.
Segunda fase	En la segunda mitad del siglo XX, donde los miembros de las organizaciones asumen un papel más complejo, respecto a las diversas acciones empresariales y los efectos que se pudieran tener sobre el entorno, iniciando así un proceso de vigilancia y control para poder salvaguardar los distintos intereses; es decir, las empresas privadas toman gran interés por solucionar problemas sociales, reconociendo los daños que pudieran ocasionar a su entorno en el desarrollo de sus diversas actividades.
Tercera fase	Década de 1960 se caracterizó por una relación más estrecha entre el Estado y las empresas. En esta etapa van creciendo las diferentes regulaciones políticas, permitiendo así, que se unan diversas organizaciones y grupos de interés para poder estimular un compromiso serio y a largo plazo ante las necesidades que pueden identificarse en la sociedad.

Fuente: Correa (2007)

La responsabilidad social empresarial (RSE) o responsabilidad social corporativa (RSC) es la obligación que le corresponde a toda organización con fines de lucro, respecto al mejoramiento del ámbito en que se desempeña, esto es, con el mejoramiento económico, social y cultural de la comunidad que la rodea. La responsabilidad social ambiental consiste en una decisión ética hacia la ecología y

el medioambiente, la cual busca reducir o evitar daños a otras especies y a la naturaleza, donde también busca acciones en beneficio de las futuras generaciones

(RSyS, 2019). Esto responde a la sustentabilidad, que es la posibilidad de que las empresas tienen para poder permanecer en el mercado, tomando en cuenta diversos aspectos como son la parte económica, social y ambiental, ayudando a posicionarse en el mercado, generando un clima de confianza entre la empresa y la sociedad (RSyS).

Corregimiento de Bella Vista

Sus primeras estructuras fueron construidas en las décadas de 1920 y 1930, con estilo arquitectónico neocolonial y el barrio rápidamente se volvió popular entre la clase media panameña. En los años 50 y 60 se le reconoció como la edad dorada del corregimiento. Se construyeron edificios de apartamentos de gran altura, reemplazando las casas tradicionales, y el barrio se convirtió en un centro de vida nocturna y entretenimiento. Muchos de los bares y clubes que aún son populares hoy en día se establecieron durante este período. En dicho periodo, algunas de las construcciones más importantes en Bella Vista incluyeron edificios (Wikipedia, 2023).

Está ubicado en la provincia de Panamá, República de Panamá. Para el año 2023 de acuerdo a Vadéz (2023) el total, de hospedajes públicos turísticos en el corregimiento de Bella Vista es de 91 locales distribuido en las siguientes modalidades: 51 hoteles, 4 albergues, 11 aparthotel, 19 hostel familiar 3 pensión y 3 residenciales; los cuales contribuyen al desarrollo económico del corregimiento. De igual forma, propician actividades directas e indirectas que deben converger en la sostenibilidad del sector en beneficios de los grupos interesados y de su entorno.

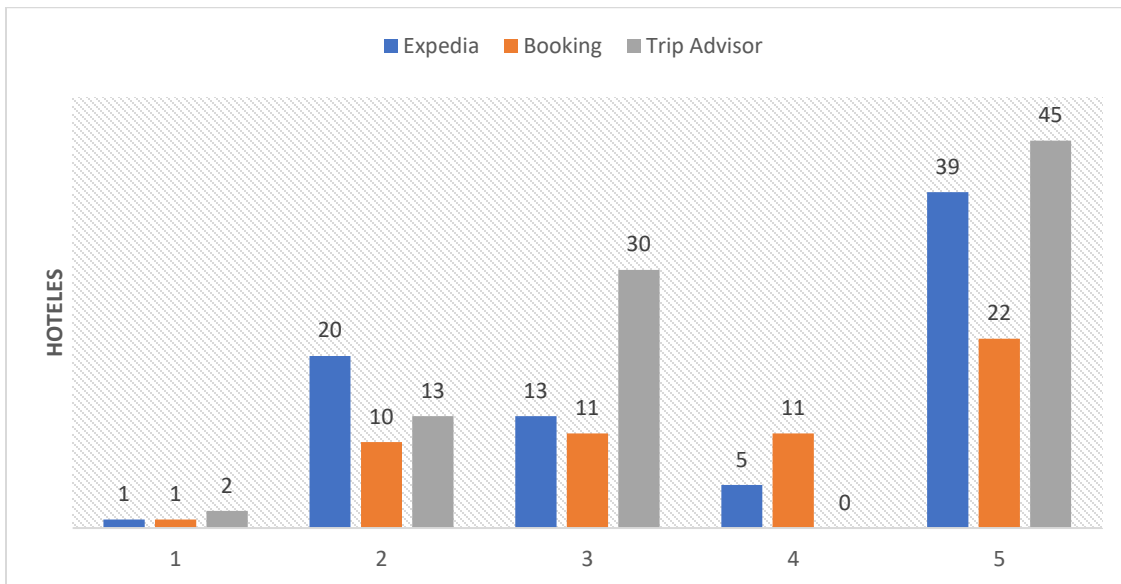
Por consiguiente, los hoteles en el corregimiento de Bella Vista, juegan un papel importante en los destinos de viajes y turismo, de igual forma, están comprometidos a contribuir al desarrollo económico de la comunidad local y de las

comunidades más allá de su entorno. Las prácticas de hospedaje deben mostrar responsabilidad con las personas y el entorno físico de las comunidades

circundantes. Es una responsabilidad de ver que la comunidad no se vea afectada por la actividad de los hoteles, sino que se vea reforzada por ella, tanto económica como socialmente.

De acuerdo a los buscadores electrónicos hospedaje: Expedia, Booking y Trip Advisor, en el corregimiento de estudio existen un total de 49 hoteles registrados, conforme se detalla a continuación: para Expedia 38 hoteles de los cuales 20 son tres estrellas, 13 cuatro estrellas y cinco cinco estrellas. Booking reconoce a 22 hoteles, de estos 10 son tres estrellas, 11 cuatro estrellas y 11 cinco estrellas y Trip Advisor indica en su plataforma dos dos estrellas, 13 tres estrellas y 30 cuatros estrellas, para un total de 45 hoteles reconocidos en dicha página electrónica . La valoración del reconocimiento de los hoteles en ambiente de la Web se observa en la Figura1.

Figura 1.
Categoría de hoteles en el Corregimiento de Bella Visto según buscadores electrónicos



La homogeneidad en la categoría tres estrellas se da en seis de los 51 hoteles analizados, los tres buscadores electrónicos , convergen que dichos locales de

alojamiento tienen tres estrellas y además, se observa que en las mismas se atienden estándares internacionales y los alineamientos del Instituto de Turismo de Panamá (1977), para su clasificación por categoría, estas responden al rango de una a cinco estrellas, las cuales, tienen un mínimo de exigencia para atender, en el caso de las tres estrellas que se observa en la Tabla 2.

Tabla 2.

Áreas y su especificaciones de los hoteles tres estrellas en Panamá

Áreas	Especificaciones
Escaleras	En todas las plantas con salidas de emergencia del edificio, con anchura mínima de 1.40m
Corredores	Dotados de luz en el techo con ancho mayor o igual a 1.40m señalizando la salida de emergencia.
Bar	Al menos uno independiente de los demás servicios.
Comedor	A razón de 1.25 metros cuadrado por mesa por clientes que determine el propietario. Comunicado con la cocina. Cafetería con espacio mínimo de por cliente de 0.90 metros cuadrados.
Dormitorios	Alturas no sean inferiores a 2.30 metros y su superficie mínima de 14.00 metros cuadrados aproximadamente, sin incluir el vestíbulo de entrada, cuando exista para habitación doble y de 9 metros cuadrados mínimo aproximadamente, para habitación sencilla; disponiendo en las habitaciones de ropero, con una profundidad de 70 centímetros y una anchura mínima de 1.20 metros.
Baños	Con superficie no menor de cuatro (4) metros cuadrados con revestimiento impermeable en las paredes. Los pisos y sanitarios serán de primera calidad, y estarán dotados de ducha, lavamanos, inodoro, bidet o ducha sanitaria, disponiendo de agua fría y caliente a toda hora.
Habitaciones	Con sala privada, dispongan de teléfono. Con terraza, esta tenga una superficie no menor de 4.00 metros cuadrados, con una anchura mínima de 1.50 metros.
Habitaciones Suite	Constar de uno o más dormitorios con sus respectivos baños y una sala con los requisitos exigidos para ella en este reglamento como mínimo.
Estacionamientos	El número de espacios mínimos para el estacionamiento de automóviles corresponderá al 20% del total de las habitaciones.
Servicios	Administración :Gerencia, Contabilidad, Recepción, Ama de Llaves, etc. De locales, adecuados destinado a la venta de efectos de uso personal, tales como revistas, periódicos, cigarrillos, cosméticos y otros. De lavandería y se adopten disposiciones para que se proporcione a los huéspedes, servicios de internet y agencia de viajes.
Ascensores	Destinados a huéspedes, otro para para el servicio del hotel.

Fuente: Instituto de Turismo de Panamá (1977)

Para los requerimientos internacional de acuerdo a Booking.com, esta categoría debe ofrecer los servicios siguientes: limpieza, instalación de negocios, idioma que se habla, comidas y bebidas, bienestar, tiendas, Internet y atracciones turísticas , entre otros.

De los hoteles tres estrellas evaluados, el 67% tiene iniciativas sostenibles. Tomado medidas para promover una forma de viajar más sostenible y respetuosa con el medioambiente y contribuyen con el desarrollo de la comunidad, como, de residuos, agua, energía y se proporciona información sobre los ecosistemas, el patrimonio y la cultura locales, y sobre el comportamiento esperado. El 33% no tiene iniciativa sostenible.

Conclusiones

El sector hotelero de Panamá aporta márgenes razonables a la economía nacional e internacional. Por otro lado, las actividades y posición geográfica del país, la sitúan en el centro comercial y financiero de las Américas. Condición que permitió que en los primeros meses del año 2023 aumentara los visitantes en un 73.2%. La ocupación de los hoteles 58.9%, aumentado el sector sus ingresos 28.5% (Autoridad de Turismo de Panamá, 2023). Crecimiento favorable para atender a los grupos interesados en el fortalecimiento de la responsabilidad empresarial en el sector hotelero del corregimiento de Bella Vista.

En el marco de la buena gobernanza, la República de Panamá con una perspectiva de los grupos interesados a nivel local y fuera de sus fronteras, desarrolla política que involucran organismos multilaterales e internacionales. Estos comprenden temas medio ambiente y responsabilidad social para el sector público, empresas públicas y privadas y otras instituciones como organizaciones sin ánimo de lucro, patronales, sindicatos, universidades o asociaciones empresariales. Condición requerida para una mayor relación entre el Estado y el sector de alojamiento en sus diversas modalidades y categorías. Esto representa una pieza clave para la sostenibilidad de los hoteles, ya que la inversión en infraestructura impulsa el flujo de turismo nacional e internacional a los destinos del país.

Para los hoteles, la responsabilidad social empresarial responde al mejoramiento económico, social y cultural de la comunidad que la rodea. Se precisa que la responsabilidad medioambiental consiste en una decisión de integridad ambiental (Palacios, 2023) hacia la buenas prácticas de los miembros de la organización con la ecología y el medioambiente. En consecuencia, se busca reducir o evitar daños a otras especies y a la naturaleza, donde también busca acciones en beneficio de las futuras generaciones. Esto responde a la sustentabilidad, que es la posibilidad de que las empresas tienen para poder permanecer en el mercado, tomando diversos aspectos como son la parte económica, social y ambiental, ayudando a ubicarse en el mercado, generando un clima de confianza y respeto entre la empresa y la sociedad.

Lo resumido en los apartados anteriores lleva a concluir que la responsabilidad social empresarial de los hoteles tres estrellas se fundamentan en la tríada medio ambiente, sociedad y economía . Fundamentado entorno a los Objetivos de Desarrollo Sostenibles que se convierten en oportunidades para que las hoteles amplíen su RSE, porque se constituyen una agenda global que busca afrontar y solucionar los graves problemas que en la actualidad enfrenta el planeta. Además de relación que se fortalece con el programa de viajes para ofrecer una alternativa de estancias respetuosas con el medioambiente etiquetando a los alojamientos .

Estas etiquetas responden a tres niveles, detallados a continuación: uno indica que el alojamiento ha implementado algunas prácticas sostenibles con impacto. Dos, alojamientos que han realizado esfuerzos e inversiones considerables para implementar prácticas sostenibles con impacto. Tres, alojamientos que han realizado grandes inversiones y esfuerzos para implementar prácticas sostenibles con impacto, pero que aún no han obtenido una certificación externa oficial. El 67% de hoteles tres estrellas en el corregimiento de Bellavista, evaluados en este estudio responde a iniciativas sostenibles y 33 % no tienen iniciativa sostenible, aun el 100% en general no ha logrado el primer nivel.

Referencias bibliográficas

Asamblea Nacional de Panamá. (2004). *Constitución Política de la República de Panamá*. Panamá: Gaceta Oficial No. 25176.

Autoridad de Turismo de Panamá. (2023). *Panamá por Naturaleza*. <https://www.atp.gob.pa/>

Autoridad de Turismo de Panamá. (2021). *Estadísticas e Información*. <https://www.atp.gob.pa/>

Booking.com. (15 de Noviembre de 2022). <http://www.booking.com/>

Camarán, L., Barón, L., y Rueda, P. (2019). La responsabilidad social empresarial y los objetivos del desarrollo sostenible (ODS). *Revista Científica: Teorías, Enfoques y Aplicaciones en las Ciencias Sociales*, 41-52.

Canal de Panamá. (2023). *La RSE en el Canal de Panamá*. <https://pancanal.com/wp-content/uploads/2021/07/p-logo.png>.

Centro Mexicano para la Filantropía. (2022). *Responsabilidad Social Empresarial y Sustentabilidad*. <https://responsabilidadsocial.net/>

Centro Nacional de Competividad. (2018). *Prospectiva e inteligencia competitiva (síntesis): La actividad hotelera en Panamá*. <https://qlu.ac.pa/qlu-suscribe-convenio-con-el-centro-nacional-de-competividad/>

Correa, & Guillermo, J. (2007). Evolución histórica de los conceptos de responsabilidad social empresarial y balance social. *Scielo-Semestre Económico*, 87-102.

De Pedro, P. M., Di Fabio, M. A., & Go Mendoza, M. V. (2016). *Responsabilidad social empresarial en la hotelería mendocina: un caso práctico*. https://www.google.com/url?sa=t&rct=j&q=&esrc=s&source=web&cd=&ved=2ahUKEwjWzpv-8eAAxVotoQIHRrpB8MQFnoECCYQAQ&url=https%3A%2F%2Fbdigital.uncu.edu.ar%2Fobjetos_digitales%2F7514%2Fde-pedrop-di-fabio-m-gonzalez-mendozam.pdf&usg=AOvVaw0gujcUAKf-ojHDDzhUG3S1&o

DocuSign. (2023). *¿Qué es RSE y cuáles son los tipos de Responsabilidad Social Empresarial?* <https://www.docusign.mx/>

El Faro. (2022). *Evolución de la Responsabilidad Social*. <https://elfarodelcanal.com/>

El PNUD en Panamá. (2020). Obtenido de Firma del Pacto Nacional por la Responsabilidad Social Público-Privada y Derechos Humanos 2020-2030: <https://www.undp.org/es/panama>

Empresas. (28 de 3 de 2022). *Panamá 24 Horas*. Obtenido de <https://www.panama24horas.com.pa/>.

Global Sustainable Tourism Council. (9 de enero de 2023). *gstcouncil.org*. Obtenido de <https://www.gstcouncil.org/>

Gobierno de la República de Panamá. (2022). Diagnóstico nacional de la situación de la responsabilidad social en panamá. ([Gooding, F. \(2022\). Dificultades que enfrentan los estudiantes para la certificación del idioma inglés en el centro regional universitario de san miguelito. *Revista De Ciencias Sociales Y HumanísticaS*, 277-301.](https://www.google.com/search?q=hoteles+con+responsabilidad+social+en+panama%2C+pdf&rlz=1C5CHFA_enPA1000PA1001&oq=&gs_lcrp=EgZjaHJvbWUqCQgBECMYJxjqAjlJCAAQIlgxngGOoCMgkIARAjGCcY6glyCQgCECMYJxjqAjlJCAMQIlgxngGOoCMgkIBBAjGCcY6glyCQgFEEUYOxjCAzIJCA YQRRg7GMIDMgkl, Ed.) Panamá.</p></div><div data-bbox=)

Graunke, S. (2018). Obtenido de <https://www.airweb.org/>

Instituto de Turismo de Panamá. (1977). *Resolución Numero 2: Clasificación de los Alojamiento Públicos*. Panamá: Gaceta Oficial.

Merco (2020). Obtenido de Monitor Empresarial de Reputación Corporativa: <https://www.merco.info/pa/>

Merco . (2022). *Monitor Empresarial de Reputación Corporativa*. Obtenido de <https://www.merco.info/pa/>

Montoya Arévalo, B. E., y Reyes López, J. G. (2012). Responsabilidad social empresarial: Una respuesta ética ante los desafíos globales. https://www.google.com/url?sa=t&rct=j&q=&esrc=s&source=web&cd=&ved=2ahUKEwjC3dLsiciAAxWFRzABHTH4AqEQFnoECA8QAQ&url=https%3A%2F%2Fwww.kas.de%2F%2Fdocument_library%2Fget_file%3Fuuid%3D0ade669e-4a46-3edf-bd16-e7eb6403e0fb%26groupId%3D252038&usg=AOvVaw2r0uw_.

Naciones Unidas. (2023). Departamento de Asuntos Económicos y Sociales Desarrollo Sostenible. <https://sdgs.un.org/>

Ocampo, C. E., y Bohórquez, S. P. (2017). Responsabilidad social empresarial de hoteles boutique y cinco estrellas en Cartagena de Indias. *Sotavento MBA*, 94-102.

Organización de las Naciones Unidas. (2023). Obtenido de Ministerio del Medio Ambiente: <https://ods.mma.gob.cl/>



Palacios, M. (2023). Contabilidad y las dimensiones de la conducta ambiental. *CPA PANAMÁ*, 11-27.

Ruiz, D. F., Raya, R. E., y González, M. d. (2016). Responsabilidad social en el sector 116 hotelero. Análisis de caso en Córdoba (Argentina). *Journal of Globalization, Competitiveness y Governability*, 10(3), 116-135.

Sarmiento, C., López, M., & Roncallo, L. (2017). Entendiendo las generaciones: una revisión del concepto, clasificación y características distintivas de los baby boomers, X y millennials. *Revista Clío América*, 188-2023.

Summit Rainforest. (2023). <https://www.summitrainforestpanama.com/>

Vadéz, V. (2023). Hospedajes en el Corregimiento de Bella Vista. (R. Pinzón, Entrevistador)

Wikipedia. (2023). *Bella vista (Panamá)*. <https://es.wikipedia.org/wiki/Wikipedia:Portada>

Wikipedia. (2023). *Pacto Global*. <https://es.wikipedia.org/wiki/Wikipedia:Portada>

FORMACIÓN ÉTICA DEL CONTADOR EN LA FACULTAD DE ADMINISTRACIÓN DE EMPRESAS Y CONTABILIDAD, UNIVERSIDAD DE PANAMÁ

EDUCATION IN ETHICS FOR ACCOUNTANTS AT THE FACULTY OF BUSINESS ADMINISTRATION AND ACCOUNTING, UNIVERSITY OF PANAMA

Viodelda Isaura Martínez De León

Universidad de Panamá. Facultad de Administración de Empresas y Contabilidad.
Panamá. viodelda.martinez@up.ac.pa
<https://orcid.org/0000-0003-2270-8942>

Aixa Elizabeth Serracín Conte

Colegio de Contadores Públicos Autorizados de Panamá. Panamá.
aixa.serracin-c@up.ac.pa <https://orcid.org/0000-0002-9901-5602>

Fecha de recepción 10 de octubre de 2023-Fecha de aceptación 29 de noviembre de 2023



DOI <https://doi.org/10.48204/2953-3147.4709>

Resumen

Este artículo tiene como propósito exponer los conceptos teóricos de la ética profesional y la relevancia que ésta tiene en la formación del futuro Contador Público Autorizado en nuestro país. Adicionalmente, presentamos la opinión emitida por los discentes de la Licenciatura en Contabilidad y Contabilidad y Auditoría de la Facultad de Administración de Empresas y Contabilidad (FAECO) de la Universidad de Panamá. Se realizó una revisión bibliográfica de la temática planteada, incluyendo los contenidos de las asignaturas del pènsum académico que imparte la FAECO, al igual que se aplicó una encuesta que contenía preguntas abiertas y cerradas efectuadas a una muestra aleatoria de estudiantes de cuarto año diurno y vespertino y sexto nocturno de ambas licenciaturas del periodo lectivo 2023. Los

resultados mostraron que los estudiantes no cuentan con conocimientos sólidos sobre la ética; de igual manera desconocen los valores que deben practicar conforme lo establecido en el plan curricular y en el código de ética que rige su carrera. Concluimos que la FAECO no ha logrado sus objetivos respecto a la formación ética de los estudiantes de ambas licenciaturas, por lo que se debe considerar incluir una asignatura de ética profesional en la estructura curricular de tal forma que permita preparar a los estudiantes en valores para que puedan enfrentarse a los retos y desafíos que la sociedad les impone.

Palabras clave: Ética, Contador Público, Estudiantes, Universidad, Código de ética

Abstract

The purpose of this article is to present the theoretical concepts of professional ethics and its relevance on the training of the future Certified Public Accountant in our country. In addition, we present the opinion of the students of the Bachelor's Degree in Accounting and Accounting and Auditing of the Faculty of Business Administration and Accounting FAECO of the University of Panama. A bibliographical review of the proposed topic was carried out, including the contents of the subjects of the academic curriculum taught by FAECO, as well as a survey that included open and closed questions asked to a random sample of fourth year daytime and evening students, as well as to sixth year night time students, of both degrees in the school year 2023. The results showed that students do not have solid knowledge of ethics; nor are they aware of the values they curriculum and classification in the code of ethics that governs their careers. We conclude that FAECO has not achieved its objectives regarding the ethical education for the students of both degrees, so it should be considered to include a subject of Professional Ethics in the curriculum structure in such a way as to prepare students in values so that can face the challenges that society imposes on them.

Keywords: Ethics, Public Accountant, Students, University, Code of ethics.

Introducción

El ejercicio de la profesión de contador público conlleva una gran responsabilidad, ya que la información financiera que se genera de los registros

contables, es utilizada por la alta dirección en la toma de decisiones. La formación ética es parte primordial para el profesional en ejercicio, pero principalmente para los estudiantes de la carrera de contabilidad porque les permite, desde las aulas, conocer las normas, principios y valores que rigen su especialidad.

El futuro profesional requiere capacitación tanto a nivel teórico como práctico del ámbito contable tal como lo establece el actual p^{er}sum académico de la Facultad de Administración de Empresas y Contabilidad (FAECO), que indica que la universidad de velar por: “Formar contadores con responsabilidad social y compromiso ciudadano, que sean capaces de desempeñarse con independencia e integridad ..., preparar profesionales con capacidad creativa con los suficientes conocimientos científicos y legales que los capaciten para identificar actos irregulares, demostrar capacidad de investigación, dirigida a la búsqueda de soluciones a los problemas que aquejan a la sociedad; específicamente, la prevención de la corrupción, capacidad para trabajar en forma autónoma y competencia en el campo profesional de la contabilidad con apego a las Normas Internacionales de Contabilidad, demostrar capacidad crítica y autocrática en el ejercicio profesional ...expresar compromiso ético practicando los valores e ideales ciudadanos, demostrando independencia de criterio, absoluta imparcialidad, honestidad y responsabilidad al presentar las pruebas en los hechos jurídicos” (FAECO, Programa Curricular de Licenciatura en Contabilidad, 2022, p.112). Igualmente requiere formación en valores de forma tal que pueda, en el ejercicio de su profesión, demostrar integridad, honestidad y transparencia de la información que proporciona.

Apoyándonos en este supuesto, se desarrolló la presente investigación, con el objetivo de disertar de forma teórica sobre la ética y la importancia que tiene en la formación del futuro Contador Público en Panamá. Además, conocer la opinión

de los discentes de la Licenciatura en Contabilidad y Contabilidad y Auditoría de la Facultad de Administración de Empresas y Contabilidad sobre el tema.

Metodología

La metodología utilizada se basó en una revisión bibliográfica del tema estudiado y el plan curricular de ambas licenciaturas. También se diseñó y aplicó una encuesta con preguntas abiertas y cerradas de manera aleatoria a estudiantes del turno diurno, vespertino y nocturno del segundo semestre 2023, quienes cursaban el último año de ambas licenciaturas que se imparten en la FAECO.

A través de la encuesta se pudo conocer la percepción de los estudiantes sobre la formación ética que le ofrece la facultad y su relación con el plan curricular.

Concepto de Ética

Es de suma importancia abordar el concepto de ética, ya que nos da la oportunidad de identificar las normas morales que rigen la conducta del individuo en los diversos ámbitos de su vida, de manera particular en el profesional y laboral.

Aristóteles fue el primer filósofo que buscó sistematizar todas las reflexiones que surgieron en torno a la ética. En ese sentido, precisa que se trata del bien que la humanidad busca o aquella que otorga una finalidad a la existencia humana. Asimismo, enfatiza que la ética hará felices a las personas al llevar una vida llena de virtud. (Aristóteles, s.f.)

Para la Real Academia Española, la ética es “la parte de la filosofía que trata sobre la moral y las obligaciones que poseen los hombres. A su vez, explica que es un conjunto de normas morales que rigen a la conducta humana” (RAE, 2023, s.p). Vemos entonces que hablar de ética implica hablar del estudio de las acciones y prácticas del hombre en la sociedad donde se desenvuelve. Es el estudio de acto y comportamientos aceptados conforme las normas establecidas de convivencia pacífica.

La palabra ética se identifica como un valor moral. Entendiendo por moral los actos del individuo o las prácticas o costumbres de éste en sociedad. El fin

primordial de la ética es el estudio de los actos o comportamiento morales del ser humano que realizan de manera libre y consciente, sin obligación. El ser humano tiene el libre albedrío para sus actuaciones sea para el bien o para el mal.

Sobre el particular Cortina A. & Martínez E. (2008) enfatizan que la “ética es un tipo de saber normativo, esto es, un saber que pretende orientar las acciones de los seres humanos” (p.5).

Son diversas las definiciones que se dan a la palabra ética, sin embargo, para el caso que nos ocupa la consideraremos como la ciencia normativa encargada de estudiar la conducta, deberes y derechos de los profesionales de la contabilidad al servicio del interés público, tal como se describe en los objetivos del Consejo de Normas Internacionales de Ética para Contadores (IESBA, por sus siglas en inglés) del Código Internacional de Ética para Profesionales de la Contabilidad (incluidas las Normas Internacionales de Independencia), la de “servir al interés público a través del establecimiento de normas de ética para profesionales de la contabilidad de alta calidad” (IESBA, 2018, p.1).

Importancia de la formación Ética del Licenciado en Contabilidad

La ética profesional es un componente fundamental en la formación de un Contador Público Autorizado. Su conducta en el ámbito laboral será producto, no sólo de la formación en valores y principios que en primera instancia recibe desde el hogar, sino que también debe recibir a través de las universidades, donde deben recibir formación teórica y práctica sobre los principios éticos de la profesión.

Las Instituciones de Educación Superior están llamadas a promover las prácticas de valores, principios y conductas con alto sentido ético los cuales deben

ser promovidos a la par de las asignaturas del programa de estudios e involucrar a todos los docentes que imparten clases en dichas licenciaturas de manera que la formación sea integral y no alejada de las necesidades y prioridades en la formación del profesional del futuro.

Al respecto Giraldo-Garcés, Gregorio A. (2013) indica que “la ética del contador público —más que un componente del currículo— es una variable compleja para estructurar o fundar el pensamiento de los estudiantes y futuros contadores, por lo cual debe ser asumida como aspecto fundamental de la formación de las personas, que viene adherido a ellos antes de ingresar a la universidad, y que el proceso de formación universitaria debe ayudar a enrutar, conceptualizar y relacionar con el complejo contexto en el cual se ejecuta la profesión contable” (p.694).

Roberto Martínez Santiago (2002) sobre el particular, señala que la universidad debe contemplar en su actividad formadora “la incorporación de contenidos éticos propios para cada profesión, de forma que el futuro profesional, además de lograr ser un experto en su materia, estuviera en condiciones de actuar con base a criterios éticos” (p.8).

Castillo Padrón (2021) al respecto puntualiza que “La educación superior tiene la responsabilidad social de satisfacer las necesidades técnicas, económicas y sociales de un país lo que implica, ante todo, formar un profesional comprometido con su labor y con la sociedad en que se inserta siendo capaz de resolver los problemas que esta enfrenta con sólidos valores. La formación ética profesional es considerada como una necesidad, en el camino por alcanzar, en los graduados, altos niveles de calidad en el desempeño laboral de los mismos” (p.216).

Así como la universidad tiene un papel relevante en la formación de los futuros contadores públicos autorizados, igualmente los organismos tanto locales como internacionales juegan un papel de suma importancia en su formación, ya que

son los llamados a emitir las normas y principios que rigen la actuación del profesional de la contabilidad y su responsabilidad con el interés público.

En Panamá, la profesión se rige a través de la Ley 280 de 30 de diciembre de 2021 y en lo que respecta al Código de Ética Profesional se encuentra normado según el Decreto 26 de 17 de mayo de 1984. Ambas normativas deben ser

ampliamente debatidas y de conocimiento profundo por parte de los estudiantes de contabilidad. A nivel global se cuenta con el Código Internacional de Ética para Profesionales de la Contabilidad emitido por el IESBA, consejo creado por la Federación Internacional de Contadores (IFAC por sus siglas en inglés), y trata de un conjunto de principios y reglas que rigen el comportamiento de los profesionales de la contabilidad y la auditoría. Es importante que a los estudiantes de las licenciaturas en contabilidad se les guíe en el estudio de los contenidos de estos Códigos, ya que les ayudará a comprender e interiorizar el significado de la ética profesional y puedan asumir sus responsabilidades como contadores públicos.

Importante resaltar que la Ley 280 de 30 de diciembre de 2021 menciona en su artículo 16 (transitorio) que independientemente del Código de Ética Profesional de 1984, también se podrá utilizar el código de ética que rige las normas de conducta de la Federación Internacional de Contadores. He allí la necesidad de que los estudiantes conozcan y profundicen, no sólo en el Código de Ética local sino también en el de uso global.

Tanto la universidad como el gremio de contadores locales y los organismos internacionales, velan por que el contador reciba una formación integral y su práctica profesional sea de calidad y transparente. Sin embargo, Montaner y Perozo (2008) opinan que “formar éticamente resulta un trabajo superficial, en vista de que no ejerce influencia directa en los educandos en cuanto no propone el deber ser si no que se limita a estudiar lo que es” (p.382).

Esto indica que, al existir el libre albedrío, el individuo tiene la opción de actuar o no conforme a las normas establecidas. Pese a ello, apostamos por la necesidad de que al contador público se le ofrezca una educación integral dirigida a formar un individuo con habilidades técnicas y humanas donde prevalezcan principios como la integridad, la objetividad, la confidencialidad, la justicia y el respeto, lo que le permitirá cumplir a cabalidad con su responsabilidad al actuar en el interés público.

Según Taborda (2013) “la ética es algo fundamental en cualquier sociedad la cual debería ser enseñada desde el principio académico en cualquier profesión, especialmente en los futuros contadores públicos. Debido a la gran responsabilidad que sucede en el medio laboral donde el profesional se desempeña. Por esta razón es necesario tener claro las bases teóricas en la ciencia contable, pero a su vez que sobresalgan los valores que cada persona tiene para ser no sólo un contador competente en la sociedad, sino un ser respetable y admirable por su rectitud y su ética con su profesión” (p.75).

En este sentido las universidades como entidades de nivel superior deben jugar un papel decisivo en la formación intelectual y ética del Contador Público Autorizado transmitiendo valores y principios que permitan a los futuros profesionales desenvolverse de manera eficaz y honesta en la sociedad.

Contenidos Éticos en el Programa Curricular de la Licenciatura en Contabilidad (Plan 2022) y Licenciatura en Contabilidad y Auditoría (Plan 2023).

De manera general, la Universidad de Panamá busca la formación integral de sus estudiantes de forma que éstos se puedan desenvolver a nivel profesional con actitud crítica y participativa y con altos principios éticos y morales. La Facultad de Administración de Empresas y Contabilidad, siguiendo la misma línea, se esfuerza por ofrecer un pénsum académico que responda a este cometido. El programa

curricular deja plasmado los valores deseables en el actuar de los futuros contadores públicos. Esto queda expresado en los objetivos de la carrera y de los cuales resaltamos los siguientes:

- Formar contadores con responsabilidad social y compromiso ciudadano.
- Preparar profesionales con capacidad creativa con los suficientes conocimientos científicos y legales que los capaciten para identificar actos irregulares.
- Demostrar capacidad de investigación, dirigida a la búsqueda de soluciones a los problemas que aquejan a la sociedad; específicamente, la prevención de la corrupción.
- Demostrar capacidad crítica y autocrática en el ejercicio profesional.
- Expresar compromiso ético practicando los valores e ideales ciudadanos, demostrando independencia de criterio, absoluta imparcialidad, honestidad y responsabilidad al presentar las pruebas en los hechos jurídicos.

Igualmente, el pénsum académico presenta las características deseables del egresado conforme las competencias (Bravo Salinas, 2007, p.14) y que corresponden a la profesión en el **conocer**: los principios éticos de la práctica profesional, en el **saber hacer**: la aplicación de las normas y leyes y en el **ser**: preparar profesionales con altos valores éticos y morales.

Resultado y discusión

Para el desarrollo del artículo tomamos en cuenta los programas analíticos de los planes de estudio vigentes de ambas licenciaturas. Se hizo una revisión exhaustiva de todas las asignaturas que lo conforman y se pudo evidenciar que la facultad **no tiene ni una sola asignatura de Ética** en su pénsum académico de las licenciaturas que incluya contenidos éticos que contribuyan a la formación en valores que es necesaria para formar un profesional de manera integral.

Con el ánimo de conocer si otras universidades de nuestro país tenían en su currícula la asignatura ética en la Licenciatura en Contabilidad, investigamos y encontramos que de 14 Universidades privadas indagadas sólo una no imparte la materia. Nos llamó poderosamente la atención que la Universidad Autónoma de Chiriquí, institución de educación superior estatal, **sí** incluye en su pénsum académico la asignatura Ética y Valores en la Licenciatura en Contabilidad.

En el análisis de los contenidos del pénsum académico de la FAECO, se observó que en algunas asignaturas se considera el tema ético en las competencias básicas o genéricas que se espera lograr de los estudiantes durante el desarrollo del curso, pero éstos no se desarrollan en los contenidos. Sólo en cinco asignaturas del pénsum académico de la Licenciatura en Contabilidad y Auditoría se ha considerado algún módulo para exponer ciertas generalidades de la ética del contador. Lo podemos observar en la Tabla 1.

Tabla 1.

Programa de estudios de Licenciatura en Contabilidad y Auditoría

Asignatura	Módulo	Contenido ético
Metodología de la Investigación (Peritaje Contable)	Importancia y características de la pericia contable	Normas reglamentarias de la pericia judicial., la ética en el examen pericial, Código de ética profesional y cultivo de valores.
Prevención y detección del fraude financiero	Establecimiento del Código de Ética	Buen gobierno corporativo, auditorías independientes, evaluación de controles internos establecimiento de códigos de procedimientos, Código de Ética.
Auditoría Operacional y de Procesos	Ética Profesional del Contador Público y de los auditores internos	Naturaleza de la ética, qué son los dilemas éticos, modelo de decisiones éticas, cómo tomar decisiones éticas, la necesidad de la ética profesional ética profesional en la contaduría pública, análisis de la independencia, Análisis de la integridad y de la objetividad, análisis de información confidencial del cliente análisis de los actos desacreditables Ética de los auditores internos
Auditoría Financiera	Ética profesional	Independencia con respecto a los clientes, diligencia y cuidado profesional, responsabilidad

		con los clientes, honestidad, confidencialidad competencia y normas técnicas, integridad y objetividad.
Evidencias y Pruebas de Auditoría	Importancia y características de las evidencias y pruebas de auditoría	Normas Internacionales de Auditoría (NIAS), la ética en la Auditoría, código de Ética Profesional y cultivo de valores.

Es importante destacar que sólo dos asignaturas hacen mayor énfasis en el tema abordado: auditoría operacional y de procesos y auditoría financiera.

Por su parte, en el programa de la Licenciatura en Contabilidad, algunas asignaturas tanto en las competencias genéricas como las específicas hacen alusión al compromiso ético que debe tener el futuro profesional de la contabilidad en asignaturas como Contabilidad del sector público y normas internacionales de información financiera, NIIF para Pymes, pero no desarrollan el tema dentro de sus módulos. De todo el pénsum sólo observamos dos asignaturas que abordan el tema tal como lo muestra la Tabla 2, Contabilidad I y Auditoría I lo que evidencia la necesidad de reforzar los contenidos para que los estudiantes logren durante sus estudios fortalecer su formación en principios éticos y valores que tendrán que mantener durante el ejercicio de su profesión, al igual que en su vida diaria.

Tabla 2.

Programa de estudios de Licenciatura en Contabilidad.

Asignatura	Módulo	Contenido ético
CONTABILIDAD I	1	Conceptos, ejercicio profesional, Normas de Contabilidad, métodos y procedimientos de los registros de contabilidad, Ley 280 y Código de Ética
AUDITORÍA I	1	Código de ética del auditor

Percepción de los estudiantes de Licenciatura en Contabilidad y Contabilidad y Auditoría de la Facultad de Administración de Empresas y Contabilidad (FAECO)

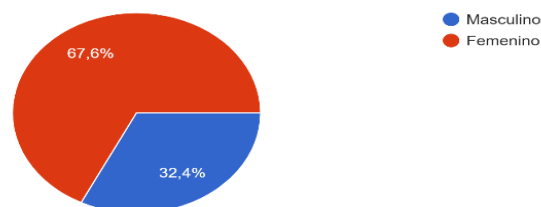
Uno de los objetivos del estudio era conocer la percepción de los estudiantes graduandos de las Licenciaturas de Contabilidad y de Contabilidad y Auditoría de la FAECO, sobre la formación ética que han recibido durante sus estudios universitarios. Para el logro de este objetivo aplicamos una encuesta en línea, en el segundo semestre de 2023, el cual contenía 18 preguntas, divididas en tres secciones: sección 1: Datos generales; sección 2: Datos académicos y sección 3 datos sobre la enseñanza de la ética profesional. La población consistió de 354 estudiantes; se aplicó a una muestra representativa de 102 estudiantes correspondiendo a un 28.8%.

En la sección 1 (datos generales) se realizaron cinco preguntas: edad, sexo, licenciatura, turno y año que estudia. Los resultados fueron los siguientes: En cuanto a las edades de los encuestados, un 52.9% se encontraban entre 18 y 33 años; un 37.1 % en edades entre 34 y 47 años y sólo un 10% con 48 años o más. El 67.6% eran mujeres y 32.4% hombres. Este resultado es entendible dado que en la facultad el porcentaje de estudiantes es mayor en el sexo femenino. Ver Figura 1.

Figura 1.

Pregunta 2

2. Sexo
102 respuestas



De los 102 encuestados, el 54.9% cursaban el IV año diurno, el 8.8% el IV año vespertino y el 36.3% el VI año nocturno. El porcentaje del turno vespertino está justificado, siendo el turno en donde asisten menos estudiantes.

Un 57.8 % corresponden a estudiantes de la Licenciatura en Contabilidad y un 42.2 % de la Licenciatura en Contabilidad y Auditoría. La mayoría indicó que cursa el IV año (diurno y vespertino), es decir, un 71.6%; 16.7% corresponden a V año nocturno y 11.7% tienen asignaturas de tercer y sexto año.

En la sección 2 (datos académicos) se les formuló la pregunta 6, al escuchar la palabra *Ética* ¿Qué ideas le vienen a la mente? Los resultados muestran que los estudiantes tienen conocimiento claro sobre su acepción, destacando términos como: *valores, conducta, reglas, honestidad, transparencia, responsabilidad, respeto, normas que rigen al ser humano, entre otros.*

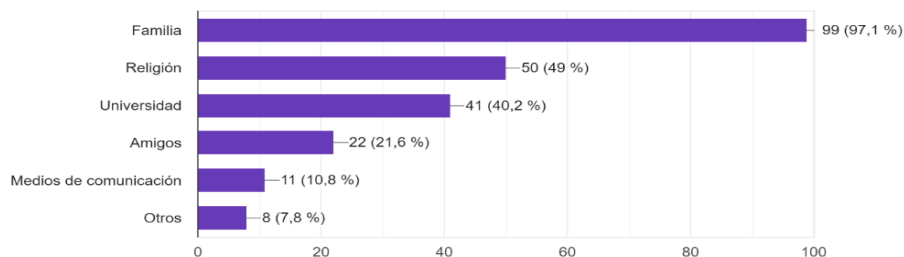
Se les consultó en la pregunta No.7 sobre el desarrollo y fortalecimiento de los valores éticos ¿Dónde los ha adquirido? Puede escoger varias respuestas. La mayoría (97%) indicó que en sus hogares. Interesante observar que los conocimientos **académicos** sobre ética se posicionan en el tercer lugar con un 40.2%, ver Figura 2.

Figura 2.

Pregunta 7

7. El desarrollo y fortalecimiento de los valores éticos ¿Dónde los ha adquirido? Puede escoger varias respuestas.

102 respuestas



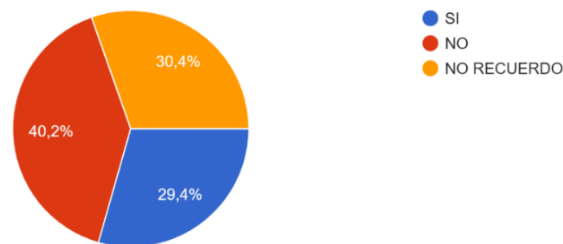
Al momento de consultarles en la pregunta 8 ¿si en el p nsum académico de la licenciatura que estudia existe alguna asignatura que incluya la  tica Profesional del Contador? el 70.6 % indicó de forma negativa. No obstante, el 29.4% que contestó afirmativamente, señalaron que en materias como Auditoría y Normas Internacional de Auditoría y Administración I y II si se menciona, aunque no con profundidad, ver Figura 3.

Figura 3.

Pregunta 8

8.  El p nsum académico de la Licenciatura que usted estudia, existe alguna asignatura que incluya la  tica Profesional del Contador?

102 respuestas



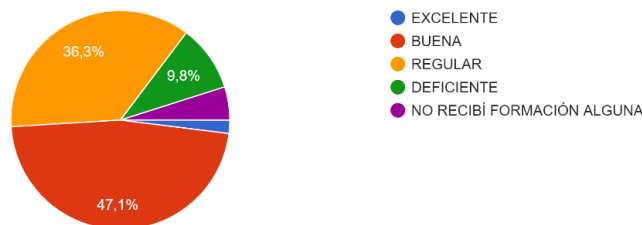
En la sección 3 (datos sobre la enseñanza de la  tica profesional) se les formuló la pregunta 9,  Ha recibido durante su formación académica en la Facultad, Seminarios, cursos o talleres sobre  tica profesional del contador? Un 80.4 % indica que no y un 19.6% indica que s . Es significativo el gran porcentaje que señala que no ha recibido formación  tica durante toda su carrera lo que en un factor a tomar en cuenta por los diferentes estamentos de la facultad llamados a capacitar a los estudiantes durante su carrera. El porcentaje que s  recibí capacitación indica que la recibieron durante capacitaciones que se dan durante la celebración del día del contador, en materias como auditoría y talleres que asignan algunos profesores durante sus clases.

Respecto a la pregunta 10, ¿Cómo considera que ha sido la formación ética en la FAECO en su condición de estudiante? de forma contradictoria con relación a la pregunta 9, vemos que un 49% indica que fue buena o excelente, mientras un 51% contestó que fue regular, deficiente o que no recibió información, ver Figura 4.

Figura 4.

Pregunta 10

10. ¿Cómo considera que ha sido la formación ética en la FAECO, en su condición de estudiante?
102 respuestas



Nos pareció interesante preguntarles su interés sobre los planes de estudio y las materias sobre Ética al momento de matricularse en la carrera. En la pregunta 11, les consultamos ¿A la hora de realizar la elección de la Institución de Educación Superior donde decidió hacer su carrera, tomó en cuenta si en el pénsum académico había asignaturas relacionadas con la Ética Profesional? Un 88.3% dicen no tomar en cuenta esa variable, contra un 15.7% que indicó que sí.

Ante la pregunta 12, para usted, ¿Cuáles deben ser los atributos más importantes para “ser un buen profesional” en su especialidad? Importante destacar que en primer lugar indicaron que debe ser la *honestidad* (39%) seguido de la *responsabilidad* (28%) y en tercer lugar la *ética profesional* (24%). Otros atributos, que, aunque en menor proporción mencionaron, fueron: el respeto, la transparencia, trabajo en equipo, y la integridad (9%). Vale resaltar que los estudiantes, a pesar de haber recibido formación limitada sobre ética, la posicionan en un sitio importante y así lo revela la respuesta a esta consulta.

En cuanto a la pregunta 13, ¿Considera que la ética es importante en el ejercicio de la profesión del CPA?, los estudiantes estuvieron de acuerdo al 100%. Este porcentaje nos demuestra que nuestros estudiantes graduandos son conscientes de la importancia que tiene en su desarrollo profesional la formación ética.

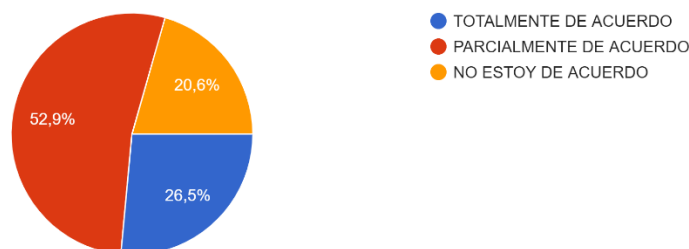
Ante la pregunta 14, ¿Considera que la falta de Ética que demuestran algunos profesionales de la Contabilidad está relacionada con la falta de formación impartida en la Facultad? Un 52.9% está parcialmente de acuerdo un 26.5% totalmente de acuerdo y sólo un 20.6% no está de acuerdo. Estos resultados son un indicativo de que los graduandos atribuyen la falta de ética de algunos profesionales en ejercicio, el no haber recibido instrucción necesaria en las aulas, por lo que demandan más formación en ética y valores. Ver Figura 5.

Figura 5.

Pregunta 14

14. Considera que la falta de Ética que demuestran algunos profesionales de la Contabilidad está relacionada con la falta de formación impartida en la Facultad?

102 respuestas



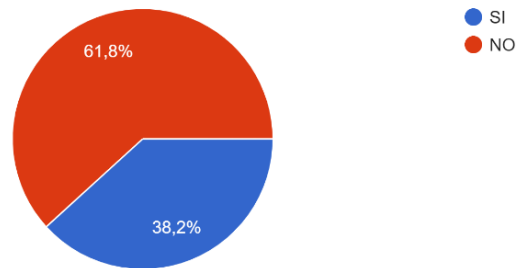
Para la pregunta 15, ¿Tiene conocimiento sobre la existencia de un Código de Ética Profesional para los CPA en Panamá? Los estudiantes mostraron algunas deficiencias en la comprensión de la normativa vigente en materia de Ética Profesional. Un 72.5% contestó que conocían el Código de Ética Profesional

panameño; no obstante, al consultarles en la pregunta 16 sobre los conceptos y reglas presentes en el Código de Ética del CPA en Panamá, el 53.9% indicó que las desconocen. Indagando sobre la materia a nivel internacional, a continuación, le preguntamos en la 17 ¿Se ha discutido en alguna de sus clases el contenido del Código Internacional de Ética de los profesionales de la Contabilidad (IESBA, por sus siglas en inglés) de Federación Internacional de Contadores (IFAC)? Como respuesta recibimos a un 62% que dice desconocer el contenido del mencionado código y un 38% que afirma que sí recibió, según se muestra en la Figura 6.

Figura 6.

Pregunta 17

17. ¿Se ha discutido en alguna de sus clases el contenido del Código Internacional de Ética de los profesionales de la Contabilidad (IESBA, por sus s... de Federación Internacional de Contadores (IFAC)?
102 respuestas



En cuanto al 38% que afirmó haber discutido el código IESBA en alguna de las asignaturas recibidas, éstos indicaron ser Contabilidad Superior II, Auditoría Financiera, Contabilidad Gubernamental, aunque resaltan que no lo fueron revisadas a profundidad.

Finalmente, en la pregunta 18 ¿Considera que debe incluirse una asignatura de Ética Profesional del Contador en el pènsun académico de las Licenciaturas en Contabilidad de la FAECO? Los estudiantes mostraron su aceptación con el 84.3%.

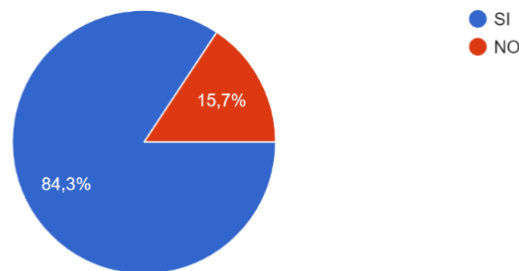
Con las respuestas recibidas a esta consulta, es evidente que los graduandos sienten la necesidad de fortalecer su formación ética y que la inclusión de esta asignatura en el p \acute{e} ns \acute{u} m acad \acute{e} mico como una materia fundamental, puede contribuir a llenar ese vac \acute{o} que actualmente experimentan. Ver Figura 7.

Figura 7.

Pregunta 18

18. ¿Considera que debe incluirse una asignatura de \acute{E} tica Profesional del Contador en el p \acute{e} ns \acute{u} m acad \acute{e} mico de las Licenciaturas en Contabilidad de la FAECO?

102 respuestas



Conclusiones

Los resultados muestran que la inclusión de valores \acute{e} ticos y morales en el p \acute{e} ns \acute{u} m acad \acute{e} mico de la Licenciatura en Contabilidad y la Licenciatura en Contabilidad y Auditoría de la FAECO puede tener un impacto positivo en la formación profesional de sus estudiantes.

Un porcentaje significativo de los estudiantes encuestados dio muestras de un buen nivel de entendimiento de los conceptos \acute{e} ticos y d \acute{o} nde se adquieren.

Los graduandos encuestados consideran necesaria la inclusión de la asignatura en los contenidos curriculares de ambas licenciaturas, al considerarla una prioridad para su formación. Indican que s \acute{o} lo han revisado los conceptos \acute{e} ticos de manera superficial en algunos cursos durante toda su carrera y adquirir estos

contenidos durante su formación académica es primordial. Por tanto, exhortamos a las autoridades universitarias a que atiendan esta necesidad de incluir la Ética Profesional del Contador como parte de las materias fundamentales de la especialidad y así los futuros profesionales de la contabilidad tengan la oportunidad de analizar los temas éticos a profundidad y no salir del claustro universitario ignorando temas que son base para que el contador pueda ejercer como un profesional íntegro, objetivo y competente para enfrentar los desafíos éticos a la hora de ofrecer sus servicios.

Cada vez más se observa una disminución en la práctica de valores tanto a nivel local como en otras latitudes; por lo que se hace imperioso que las altas casas de estudio de nuestro país tomen acción en especial la Universidad de Panamá, ofreciendo desde sus aulas, bases sólidas de formación ética habida cuenta que la profesión contable no sólo cumple su función de garantizar un medio de vida para el profesional sino que también cumple una función social y su actuar puede beneficiar o perjudicar a quienes ofrecen sus servicios.

Referencias bibliográficas

- Asamblea Nacional (2021) Ley 280, que regula la profesión de Contador Público Autorizado. Gaceta oficial No.29445-E. Panamá.
- Aristóteles. (s.f.). *Ética a Nicómaco*. Anónimo. <http://bioetica.colmed5org.arlwp-content/upload96/2019/11/Etica-a-Nicomaco-Aristoteles.pdf>.
- Bravo Salinas, N. (2007) *Competencias Proyecto Tuning-Europa, Tuning.-América Latina*. Obtenido de <https://www.studocu.com/es-mx/document/universidad-del-valle-de-mexico/disenio-curricular-por-competencias/competencias-proyecto-tuning-europa/35741974>
- Castillo Padrón, Y. &. (2021) *Sistema de tareas docentes integradoras: contribución a la formación ética profesional de los estudiantes contadores*. *Revista Conrado*, 17(80), 216-222.
- Cordina, E. M. (2008) *Ética*. 4ª Edición. Madrid, España. Ediciones Aka. <https://www.academia.edu/36180740/Etica>

- FAECO. (2012) *Programa Curricular de Licenciatura en Contabilidad y Auditoría*. Panamá: Universidad de Panamá. Facultad de Administración de Empresas y Contabilidad.
- FAECO. (2022) Programa Curricular de Licenciatura en Contabilidad. *Universidad de Panamá. Facultad de Administración de Empresas y Contabilidad*. Panamá.
- Giraldo-Garcés, G. A. (2013) Cuadernos de Contabilidad, 14 (35). *Aproximación a la relación entre aspectos sociológicos del poder y la ética profesional del contador público*.
- IESBA. (2018) *International Ethics Standards Board for Accountants (IESBA). Manual del Código Internacional de ética para Profesionales de la Contabilidad*. <https://www.ifac.org>
- JTC. (1984). Decreto 26, que aprueba el Código de Ética profesional para los Contadores Públicos Autorizados. Gaceta Oficial: 20070. Panamá.
- Martínez, R. (2002) Revista Iberoamericana de Educación, Número 29. *Ética y formación universitaria*.
- Montaner, J., & Perozo, J. S. (2008) *Formación ética del Contador Público. Caso: Facultad de Ciencias Económicas y Sociales de la Universidad del Zulia Revista de Ciencias Sociales (Ve)* vol. XIV, núm. 2, mayo-agosto, 2008, pp. 379-387 Universidad del Zulia Maracaibo, Venezuela.: <http://www.redalyc.org/articulo.oa?id=28011672013>
- RAE. (2023) *Edición del Tricentenario*. Diccionario de la Real Academia Española: <https://del.rae.es/>
- Taborda H., C. y. (2013) *La Formación Ética y Profesional del Contador Público en el área metropolitana de Medellín*. Colombia.

ENSAYOS

EL PAPEL DE LA CONTABILIDAD Y LA AUDITORÍA FORENSE EN EL SISTEMA PENAL ACUSATORIO EN LA REPÚBLICA DE PANAMÁ

THE ROLE OF THE FORENSIC AUDIT IN THE ACCUSATORY CRIMINAL SYSTEM IN THE REPUBLIC OF PANAMA

Mauricio Burton

Universidad de Panamá. Facultad de Administración de Empresas y Contabilidad.

Panamá. mauricio.burton@up.ac.pa

<https://orcid.org/0000-0002-7868-2465>

Marta Concepción Sosa

Universidad de Panamá. Facultad de Administración de Empresas y Contabilidad.

Panamá. marta.sosa@up.ac.pa

<https://orcid.org/0000-0002-5867-9277>

Recibido el 9 de septiembre de 2023 - Aceptado el 29 de noviembre de 2023



DOI <https://doi.org/10.48204/2953-3147.4710>

Resumen

El Sistema Penal Acusatorio que rige en Panamá desde septiembre de 2011 trajo nuevos retos para los profesionales de la Contabilidad, muy en especial para aquellos que se dedican a la auditoría forense y al peritaje contable, siendo uno de esos retos la modalidad de la oralidad que rige el Sistema Penal Acusatorio. La Contabilidad siempre ha sido un elemento importante para la justicia puesto que por medio de los informes presentados permite a la fiscalía tener elementos que le ayuden en sus investigaciones y por medio de la intervención oral realizada por los profesionales contables permite a los jueces aclarar conceptos para determinar la culpabilidad o no de un acusado. Por lo antes expuesto es importante que el auditor o contador conozca la importancia de su rol en el Sistema Penal Acusatorio con el objetivo de mejorar su desempeño y aportar con su trabajo a la justicia.

Palabras clave: Contabilidad, auditoría forense, oralidad, testigo experto.

Abstract

The Accusatory Criminal System that has been in force in Panama since september 2011 brought new challenges for accounting professionals, especially for those who are dedicated to forensic auditing and accounting expertise, one of those challenges being the orality modality that governs the Accusatory Criminal System. Accounting has always been an important element for justice since through the reports presented it allows the prosecution to have elements that help in its investigations and through the oral intervention carried out by accounting professionals it allows judges to clarify concepts in order to determine the guilt or innocence of an accused. Due to the above, it is important that the auditor or accountant knows the importance of their role in the Accusatory Criminal System with the objective of improving aim performance and contributing to justice his work.

Key words: Accounting, forensic audit, orality, expert witness

Introducción

Con la Ley No. 63 de 28 de agosto de 2008 publicada en Gaceta Oficial No.26,114 de 29 de agosto de 2008, se adopta el Sistema Penal Acusatorio para la República de Panamá, que introduce la legislación procesal penal que se instaura en nuestro país. El Sistema Penal Acusatorio (SPA) entró en vigencia de manera gradual a partir del 2 de septiembre de 2011.

Es un sistema que busca, a través de un proceso legal, responder en corto tiempo las denuncias de delitos. En este sistema, el fiscal, la defensa y la víctima tienen igualdad de oportunidades de ser oídas; y las decisiones están a cargo de un juez independiente e imparcial.(Ministerio Público, s.p)

La característica principal es que es de tipo oral donde todas las partes participan en igualdad de oportunidades, con este sistema y a raíz de que cada día sale nuevas modalidades de cometer delitos como el lavado de dinero, el blanqueo

de capitales, fraudes también este sistema tiene nuevas herramientas para hacerle frente a estos casos y una de esta es por medio de la auditoria forense ya que esta sirve para impartir justicia en el sistema penal acusatorio.

Pero dicha auditoria forense no serviría de sustento en una investigación si no es realizada por un auditor forense quien debe ser imparcial, profesional y a la vez debe ser un investigador analítico, cuidadoso de la evidencia y mantener un perfil bajo, estar preparado ya que su testimonio lo hará de forma oral y este debe mantener un equilibrio emocional y estar seguro de sus sustento ya que la contra parte le hará preguntas para confundir al jurado y crear dudas de la veracidad de su testimonio.

Desarrollo

A partir del 2 de septiembre 2016 empezó regir en toda la República de Panamá el sistema penal acusatorio; que tiene entre sus novedades que “la decisión judicial ya no se agota en el viejo binomio fáctico jurídico de la justicia inquisitiva, sino en los tres factores de fundamentación: Los hechos, el derecho y la prueba.” (Barrios González, 2014,p.13)

Esto significa un gran cambio en la forma en que se administra justicia y en como los auditores principalmente los dedicados a la rama forense deben aplicar sus conocimientos para aportar pruebas de calidad que ayuden a esclarecer los casos de fraude y corrupción ya sea para confirmarlos o descartarlos; además, de la habilidad que deberá desarrollar para exponer sus evidencias debido a que una de las características del proceso penal acusatorio es la audiencia oral.

Es por esta razón que la Auditoría Forense, es una alternativa para combatir la corrupción, porque permite que expertos emitan ante los jueces conceptos y opiniones de valor técnico, que le permiten a la justicia actuar con mayor certeza. (Rozas Flores, A.,2009 p.68)

Sin embargo, a pesar de estos cambios importantes en la manera como los auditores deberán realizar sus funciones, muchos contadores desconocen el funcionamiento del sistema penal acusatorio y la importancia de la Auditoría Forense en la investigaciones solicitadas ya sea por la fiscalía o los abogados defensores, puesto que ayuda a los fiscales con evidencia para probar la teoría de sus casos y a los abogados defensores los informes periciales para lo que se conoce como el contradictorio.

En el sistema penal acusatorio el auditor tendrá nuevas responsabilidades siendo una de las principales el conocimiento de sus funciones y el rol que debe desempeñar como testigo experto que ayude en los procesos judiciales.

Puesto que para Ocampo S., et.al (2010) la auditoría forense, es la auditoria que se enfoca en la prevención y detección del fraude financiero, y generalmente los resultados de la auditoría forense son utilizados por la justicia para analizar, detectar y castigar delitos. (p.110)

Conceptualización de Sistema Acusatorio

En base a lo que indica el Ministerio Público de la República de Panamá, el sistema penal acusatorio es un sistema que busca, a través de un proceso legal, responder en corto tiempo las denuncias de delitos. En este sistema, el fiscal, la defensa y la víctima tienen igualdad de oportunidades de ser oídas; y las decisiones están a cargo de un juez independiente e imparcial. En este sistema impera la separación de funciones, esto es: El Ministerio Público investiga los delitos y presenta la acusación si tiene los elementos para ello y el juez decide la culpabilidad o no del acusado en base a esas pruebas debatidas.

El Sistema Penal Acusatorio (SPA) entró en vigencia en nuestro país de manera gradual, por fases cuidadosamente definidas de acuerdo a las características y realidad de la administración de justicia panameña.

La programación fue la siguiente:

- En Coclé y Veraguas (Segundo Distrito Judicial) inició el 2 de septiembre de 2011.
- En Herrera y Los Santos (Cuarto Distrito Judicial) inició el 2 de septiembre de 2012.
- En Chiriquí y Bocas del Toro (Tercer Distrito Judicial) comenzó el 2 de septiembre de 2015.
- En Panamá, Colón y Kuna Yala (Primer Distrito Judicial) inició el 2 de septiembre de 2016.

Figura 1.

Ciclo de implementación del Sistema Penal Acusatorio



Fuente: <http://ministeriopublico.gob.pa/sistema-penal-acusatorio>

Funciones del perito y el auditor forense en el sistema penal acusatorio

En Panamá, la profesión de Contabilidad está reglamentada por la Ley 280 de 30 de diciembre de 2021 que regula el ejercicio de la profesión de Contador Público Autorizado, indicando en su artículo No.2 actos propios del ejercicio de la profesión de contador público autorizado, en su numeral No. 7, la participación como perito para la presentación de informes periciales en investigaciones judiciales y de jurisdicción de cuentas, cuando impliquen informes de contabilidad o de auditorías relacionadas con tributos, tasas y otros gravámenes nacionales y municipales, así como el uso y manejo de fondos públicos.

Además, el referido artículo también señala como actor propio del ejercicio de la profesión de Contador Público Autorizado en el numeral No.13 a la auditoría forense independiente en la prevención y combate del fraude, corrupción y lavado de dinero en el sector gubernamental y privado.

De igual forma en el Código Penal Procesal también encontramos artículos que regulan la profesión del auditor forense y del perito.

Artículo 406 Procedencia: Puede practicarse un peritaje cuando sea necesario poseer conocimientos especiales en alguna ciencia, arte o técnica para descubrir o valorar un elemento o prueba. La prueba pericial debe ser practicada por expertos imparciales, objetivos e independientes.

Sólo podrá fungir como perito la persona natural que acredite mediante el respectivo certificado o diploma de idoneidad para la materia sometida a su experticia o dictamen. Se exceptúan los casos prácticos para los cuales no se requiera diploma certificado de idoneidad, en cuyo caso deberá acreditarse la experiencia.

Artículo 413 Informe pericial: Los peritos presentarán sus conclusiones oralmente en juicio, salvo en los supuestos previstos en el numeral 2 del artículo 379. Para ello podrán consultar sus informes escritos o valerse de todos los elementos auxiliares útiles para explicar las operaciones periciales realizadas.

Artículo 414 Reglas de la declaración del perito en juicio: Después de juramentar e interrogar al perito sobre su identidad personal y las circunstancias generales, quien preside le indicará que exponga brevemente el contenido y las conclusiones de su pericia. A continuación podrá ser interrogado y conainterrogado por las partes.

Artículo 417 Recusaciones: Los peritos podrán ser recusados por las mismas causales y en la forma indicada para los jueces en los artículos 50 y 57 de este código.

Artículo 50 Causales de impedimentos o recusación: Los jueces podrán apartarse del conocimiento de la causa o ser recusados por las partes cuando existan conflictos de intereses o motivos graves que afecten su imparcialidad, como las relaciones de parentesco, convivencia, amistad, enemistad y comerciales con algunas partes, o cuando pueda existir un interés en el resultado del proceso o cuando hayan intervenido con autoridad en el proceso y siempre haya temor fundado de parcialidad.

El Juicio Oral

El eje central que se impone en el sistema penal acusatorio está constituido por la instauración del juicio oral y se realiza sobre la base de la acusación, en Panamá se utiliza la modalidad oral con el fin de que todas las partes tengan igualdad de oportunidades, es por esa razón que los contadores y auditores forenses deben presentar oralmente en los juicios sus informes ya sea por fraude, lavado de dinero u otra actividad irregular, convirtiendo de esta forma a la auditoría forense en una excelente herramienta para impartir justicia.

Por lo antes expuesto Cano y Lugo (2005) señalan que esta auditoría solamente la puede hacer un experto en auditoría y este sujeto se convierte así en un testigo experto ya que tendrá que dar su testimonio en forma oral frente a un grupo de personas donde se realiza un juicio. (s.p)

Por estas razones se le exige más al auditor forense y este debe tener un perfil que vaya de acuerdo con el sistema penal acusatorio.

Como los peritos contables y auditores forenses son los que le explican al juez el caso y éste sólo sabe de leyes, no de contabilidad o auditoría, el informe tiene que ser claro, sencillo, completo, y debe contener los métodos empleados, los resultados obtenidos, la conclusión y, desde luego, todas las pruebas y evidencias que respalden la investigación efectuada y posteriormente de su presentación debe sujetarse a los conainterrogatorios correspondientes.

No se trata simplemente de rendir un testimonio y contestar preguntas, se trata de “defender con autoridad sus argumentos” de rebatir en Corte las objeciones que tenga la defensa para deslegitimizar las evidencias y pruebas que se presenten ante la Corte. Debe estar preparado para no perder el control ante los ataques de la defensa, quien buscará hacerlo caer en contradicciones y derrumbar el caso. (Cárdenas y Becerra, 2010)

El auditor forense y el perito contable al momento de presentarse en el juicio debe tener en cuenta que su misión es la de presentar de manera precisa el informe que realizó durante su auditoría o peritaje, debe estudiar el caso y preparar su presentación para evitar verse confundido o vacilante al momento de su exposición y mantener ante todo una actitud serena principalmente al momento del conainterrogatorio mostrando confianza, tomando en cuenta que el abogado defensor usará todas sus técnicas para tratar de hacer que el auditor se contradiga o se vea confuso. Por eso es importante presentarse de manera calmada, objetiva

y no demostrar prejuicios contra los imputados, simplemente presentar los resultados de su examen o investigación.

En ese mismo orden de ideas Ríos (2016) señala que “generalmente una persona calificaría como testigo experto si es capaz de transmitirle al jurado un entendimiento técnico del caso explicando las metodologías y teorías usadas para su desarrollo.” (s.p)

Consideraciones finales

El papel del auditor forense es un auxiliar de la justicia y por ende se convierte en un testigo experto y su trabajo ayuda a impartir justicia ya que con esta acción facilita esclarecer un proceso que se esté investigando.

Por tal razón debe prepararse no solo en la parte contable sino que debe convertirse en un investigador inteligente y analítico, así como mantener un bajo perfil ya que muchas veces se verá investigando delincuentes de cuello blanco quienes tienen mucho poder y tratarán de sobornarlo o amenazarlo puesto que se pueden ver afectados los intereses de organizaciones delictivas.

Terminada la investigación, el Auditor Forense, debe estar perfectamente preparado en la presentación de su investigación en la Corte. No se trata simplemente de rendir un testimonio y contestar preguntas, se trata de defender con firmeza su informe de rebatir en Corte las objeciones que tenga la defensa para deslegitimar las evidencias y pruebas que se presenten. Debe estar preparado para no perder el control ante los ataques de la defensa, quien buscará hacerlo dudar y tumbarle el caso.

Los abogados son expertos en la técnica y el arte del contrainterrogatorio que tiene como objetivo que el perito caiga en contracciones, por lo que es muy importante que el mismo esté preparado para esa etapa, incluso debe practicar con el fiscal cualquier pregunta que se puede formular en el contrainterrogatorio.

Por ello, consideramos importante que en los contenidos de las Licenciaturas en Contabilidad y Auditoría que se imparte en las universidades incorporar una asignatura relacionada a la oralidad y la presentación de las auditorías o peritajes en los juicios de manera que se prepare a los profesionales de la Contabilidad en el arte de la exposición de sus informes y cómo de manera serena y profesional enfrentar las preguntas que incluye el contrainterrogatorio proveniente de los abogados defensores o fiscales y de esta manera ayudar a los profesionales que se dediquen a la auditoría y al peritaje contable.

Referencias bibliográficas

Asamblea Nacional.(2008) *Ley 63 de 29 de agosto de 2008. Código Procesal Penal de la República de Panamá.* Gaceta Oficial 26114.

Asamblea Nacional.(2021) *Ley 280 de 30 de diciembre de 2021 que regula el ejercicio de la profesión de Contador Público Autorizado.* Gaceta Oficial 29445-E.

Barrios González, B. (2014) *Manual práctico de litigación oral & argumentación.* Librería Editorial Barrios & Barrios – Cultura Portobelo. Primera Edición 169 páginas.

Cano. M.A. y Lugo, D. (2005) *Auditoría Forense: en la investigación criminal del lavado de dinero y activos.* 2da. Edición; ECOE ediciones: 370 páginas.

Cárdenas, L.M. y Becerra, A. M.(2010) *Rol del contador auditor, en la aplicación de la justicia.*

Ministerio Público. (2015) Implementación del Sistema Penal Acusatorio. <http://ministeriopublico.gob.pa/sistema-penal-acusatorio>.



Ocampos, S., Trejos, O. y Solarte, G. (2010) Las Técnicas Forenses y la Auditoría. *Scntia Et. Technica*, vol. XVI, núm. 45 agosto, 2010, pp. 108-113. <https://www.redalyc.org/pdf/849/84917249019.pdf>

Ríos, J. (2016) Cómo testificar ante un fraude o ciber-delito cuando eres auditor. <https://www.auditool.org/blog/fraude/como-testificar-ante-un-fraude-o-ciber-delito-cuando-eres-auditor>

Rozas Flores, A. (2009) Auditoría Forense. *Quipukamayoc*, vol. 16, núm. 32, pp. 67-93. <https://sisbib.unmsm.edu.pe/bibvirtual/publicaciones/quipukamayoc/2009/segundo/pdf/a09v16n32.pdf>

EL CONTROL PREVIO COMO MECANISMO QUE PROMUEVE LA TRANSPARENCIA DE LA CONTABILIDAD FINANCIERA DE LAS EMPRESAS PÚBLICAS

PRIOR CONTROL AS A MECHANISM THAT PROMOTES THE TRANSPARENCY OF THE FINANCIAL ACCOUNTING OF PUBLIC COMPANIES

Eric Alberto Berbey

Universidad de Panamá, Facultad de Administración de Empresas y Contabilidad,
Panamá. eric.berbey@up.ac.pa
<https://orcid.org/0000-0003-1813-0332>

Recibido el 20 de octubre de 2023 - Aceptado el 2 de diciembre de 2023



DOI <https://doi.org/10.48204/2953-3147.4711>

Resumen

Mediante esta investigación documental, se hace también una reflexión sobre el Control Previo y la Contabilidad Financiera y cómo ambos pueden promover la transparencia y por tanto, la revelación a través de los Estados Financieros, de la situación económica y financiera real de las empresas públicas. Al efectuarse por parte del Control Previo la fiscalización de la calidad de la información que se va a registrar, esto promueve que los registros contables de las empresas públicas y por tanto, sus estados financieros, sean transparentes. De igual forma, el Control Previo promueve que los administradores de las empresas públicas puedan evaluar sus riesgos, para evitarlos o minimizarlos y con ello, preservar los activos.

Palabras claves: Control Previo, Contabilidad Financiera, Transparencia

Abstract

Through this documentary research, a reflection is also made on Prior Control and Financial Accounting and how both can promote transparency and therefore, the disclosure through the Financial Statements, of the real economic and financial situation of public companies. When the Prior Control controls the quality of the information to be recorded, this promotes that the accounting records of public companies, and therefore, their financial statements, are transparent. Likewise, Prior

Control promotes that the administrators of public companies can evaluate their risks, to avoid or minimize them and thereby preserve assets.

Key Words: Prior Control, Financial Accounting, Transparency.

Introducción

La presente investigación documental y de carácter reflexiva, presenta información con relación a las empresas públicas en Panamá, indicando qué son, a qué se dedican y cuáles son los nombres de esas empresas y la legislación presupuestaria que las regula aunado a las normas específicas que las crearon.

Posteriormente se entra a revisar la doctrina y a reflexionar de qué manera el Control Previo y la Contabilidad Financiera promueven la transparencia en la revelación de la información financiera de las empresas públicas.

Desarrollo

1. Las empresas públicas en Panamá

En nuestro país las empresas públicas cumplen una función esencial, toda vez que las mismas prestan servicios públicos que por lo general no son brindados por empresas privadas. Son empresas propiedad del Estado que brindan servicios a los usuarios en algunos casos indispensables para la población, por ejemplo, el transporte (servicio de buses y metro), otros relacionados con servicios de generación eléctrica, recolección de basura, entre otros.

La figura 1, detalla el nombre y presupuesto anual total que ha sido asignado por ley a cada una de las empresas públicas en Panamá, para un total de B/.1,803,764.224.00 correspondiente a la vigencia fiscal 2024.

Hay que destacar, que dentro de las empresas públicas, hay algunas que se rigen plenamente por las normas administrativas del Estado y otras que aplican normas de derecho privado. Cada una de ellas debe tener una legislación mediante la cual, en algunos casos, se crearon inclusive mediante el régimen de sociedades anónimas cuyo capital social es 100% del Estado.

Estas empresas, inclusive las que se rigen por las normas de derecho privado, se les aplica también el Control Previo que ejerce la Contraloría General de la República sobre sus actos de manejo de fondos y bienes.

Figura 1.

Resumen presupuestario de Ingresos y Gastos de las Empresas Públicas en Panamá (para la vigencia fiscal 2024)

INSTITUCIONES	INGRESOS			GASTOS		
	CORRIENTES	DE CAPITAL	TOTAL	CORRIENTES	DE CAPITAL	TOTAL
TOTAL	969,534,840	834,229,384	1,803,764,224	856,960,463	946,803,761	1,803,764,224
AUTORIDAD MARÍTIMA DE PANAMÁ	220,678,583	0	220,678,583	182,244,183	38,434,400	220,678,583
BINGOS NACIONALES	991,580	0	991,580	923,580	68,000	991,580
AUTORIDAD AERONÁUTICA CIVIL	58,899,162	0	58,899,162	40,719,162	18,180,000	58,899,162
INST. DE ACUEDUCTOS Y ALCANTARILLADOS NACIONALES	145,592,172	172,200,800	317,792,972	115,696,592	202,096,380	317,792,972
INSTITUTO DE MERCADEO AGROPECUARIO	10,098,147	58,605,300	68,703,447	7,557,822	61,145,625	68,703,447
EMPRESA DE GENERACIÓN ELÉCTRICA, S.A.	1,361,148	239,400	1,600,548	1,356,148	244,400	1,600,548
EMP. MERCADOS NAC. DE LA CADENA DE FRÍO, S.A.	9,679,396	6,853,884	16,533,280	9,653,971	6,879,309	16,533,280
EMPRESA METRO DE PANAMÁ, S.A.	62,078,700	569,886,000	631,964,700	62,078,700	569,886,000	631,964,700
TRANSPORTE MASIVO DE PANAMÁ, S.A.	123,122,355	6,000,000	129,122,355	119,729,721	9,392,634	129,122,355
LOTERÍA NACIONAL DE BENEFICENCIA	216,021,300	0	216,021,300	209,339,500	6,681,800	216,021,300
ZONA LIBRE DE COLÓN	65,500,000	0	65,500,000	53,210,240	12,289,760	65,500,000
AGENCIA PANAMÁ-PACÍFICO	6,191,564	3,283,000	9,474,564	5,140,111	4,334,453	9,474,564
AUTORIDAD DE ASEO URBANO Y DOMICILIARIO	49,320,733	17,161,000	66,481,733	49,310,733	17,171,000	66,481,733

Información obtenida de la Ley Núm.418 del 29 de diciembre del 2023, que aprobó el Presupuesto General del Estado de la República de Panamá para la vigencia fiscal 2024. Publicada en la Gaceta Oficial 29,940-B del 29 de diciembre del 2023.

Esto quiere decir, que las empresas que se rigen por las normas de derecho privado, son aquellas cuyos actos de comercialización e inclusive para las contrataciones laborales se rigen por las normas comunes y del derecho del trabajo respectivamente, tal como se aplica en el sector privado y tienen mayor flexibilidad en la gestión que aquellas empresas que se rigen por las normas de derecho público.

2. Control Previo y Contabilidad Financiera: ¿cómo se perfilan ante la transparencia y qué hace el primero de ellos para promoverla en el campo de acción de la segunda?

Con el propósito de responder esta pregunta, tenemos que recurrir y efectuar un análisis breve respecto a lo que las disposiciones legales patrias y la doctrina nos indica que es el Control Previo y la Contabilidad Financiera teniendo en cuenta de manera paralela y previa el significado que da al término transparencia.

a. Transparencia

En ese sentido, la acepción que se da en el Diccionario de la Lengua Española (2023), es “cualidad de transparente”.

Al revisar las diversas acepciones que el referido diccionario le da a la palabra transparente, encontramos una que está más relacionada con nuestro estudio al indicar textualmente lo siguiente, “Dicho especialmente de una gestión o de un proceso: Que se realiza sin que se oculte información sobre la manera en que se hace o se desarrolla y, en particular, sin que haya duda sobre su legalidad o limpieza.” (Diccionario de la Lengua Española, 2023).

Es decir, que de lo anterior se colige que debemos entender que hay transparencia en la gestión o proceso en el que no haya duda. Para ello, ese proceso o gestión debe contar con toda la información que lo sustenta, de manera que la misma, de ser necesario, pueda ser verificada, lo que en sentido contrario,

no podría hacerse en el supuesto de que se dé un ocultamiento de información o lo que es lo mismo, una gestión o proceso que no es transparente.

El análisis efectuado tomando las referidas acepciones cobra aún más importancia cuando los vinculamos al Control Previo y a la Contabilidad Financiera.

b. Control Previo y Contabilidad Financiera:

El Control Previo sobre los actos de manejo de fondos y bienes públicos de las entidades del Estado, incluidas las empresas públicas, tiene su fundamento en el Artículo 280 de la Constitución Política de la República de Panamá, específicamente en el numeral 2.

Mediante ese control instituido por la Constitución Política y que es ejercido por la Contraloría General de la República, se busca que los actos de manejo de fondos y bienes públicos se hagan con corrección y de conformidad con las disposiciones que los regulan.

Y es que tal como lo sostiene Berbey, E. (2015), "El Control Previo como control que es, está más orientado a la disciplina de la Contabilidad, aunque en su ejercicio se nutre y auxilia en otras disciplinas como sucede por ejemplo, con la administración, la economía, el derecho, la ingeniería." (p.120)

Todo esto se debe a que el control previo es un mecanismo de control económico y legal, por tanto, los actos sujetos a la fiscalización plantean una serie de condiciones que por su naturaleza, legislación que lo regula, campo de acción administrativo que lo ha generado y el tiempo, presentan retos que hacen que el organismo superior de fiscalización plantee cambios en los mecanismos de control, para lograr mayor efectividad en ese proceso, sin afectar las operaciones de las empresas públicas y esto se debe a que "El control es un proceso continuo de

mejora, de ahí que es necesario tener claro, dónde está y hacia dónde se quiere avanzar.” (Palacios Copete, et.al.,2023, p.18)

No obstante, debe tenerse siempre presente, “que por ser dicho control de carácter previo, al igual que sucede con el Control Interno, brinda una seguridad hasta cierto punto razonable, pero nunca absoluta”. (Berbey, E. A., 2015, p.123), situación que en la práctica, por lo general no es vista de esa manera por ciudadanos, funcionarios administrativos, de instrucción e inclusive jurisdiccionales que interpretan lo contrario e inclusive en algunos casos responsabilizando a los funcionarios fiscalizadores en situaciones que no se hubiesen podido detectar en el ejercicio de dicho control o por decisiones netamente administrativas (dado que el fiscalizador no coadministra) o porque no fue objeto de fiscalización en vista de que en fallos judiciales se señalaba que no era competencia de la Contraloría verificar algún aspecto que según el tribunal correspondía a otras autoridades.

La propia Contraloría General de la República como organismo superior de fiscalización y por tanto, entidad especialista y experta en control, ya desde el año 1993, se pronunció sobre ese aspecto, destacando la necesidad de mantener el Control Previo, pero al mismo tiempo reconociendo sus limitaciones y haciendo una comparación con el Control Posterior o Auditoría. Así pues, estas fueron las palabras textuales al respecto:

En síntesis el Control Previo representa un conjunto de actividades de tipo preventivo, que tiene como intención primaria, evitar hasta donde sea posible que se cometan actos en contra de la administración pública.

A pesar de todo lo antes expuesto, surgen dando con frecuencia, casos de irregularidades y desvío de fondos públicos en diversas instituciones estatales, lo que nos indica que aún existen formas de utilizar inadecuadamente los recursos públicos y burlar esta acción fiscalizadora.

Suprimir el Control Previo y que en su lugar se aplique, un Control Posterior, sería condenar a la administración pública panameña a un trauma indiscutible, el cual estaría signado por un incremento desmedido de actos en perjuicio de la cosa pública.

El Control Posterior o Auditoría propiamente dicha, constituye una acción importante en la evaluación de hechos acaecidos, sin embargo, su aplicación se da en circunstancias en que los actos objeto de su análisis han sido consumados, por lo que no tiene un efecto preventivo, sino correctivo". (Contraloría General de la República, Informe del Contralor General de la República, 1993)

Retomando lo referente a los cambios, tenemos que uno de ellos va de la mano de la Ley Núm.351 de 22 de diciembre del 2022, que modificó la Ley 32 de 8 de noviembre de 1984, Orgánica de la Contraloría General de la República de Panamá, que son las normas en las que se reglamenta el ejercicio, entre otros, del Control Previo y en el que se sostiene en uno de los fragmentos del Artículo 39 que adiciona al Artículo 76-A de la Ley 32 de 8 de noviembre de 1984, lo siguiente con respecto a dicho control:

...

Para los efectos de esta Ley, se entiende por control previo la fiscalización y análisis de las actuaciones administrativas que afectan o puedan afectar un patrimonio público, antes de que tal afectación se produzca, a fin de lograr que se realicen con corrección, dentro de los marcos legales, y no podrá interpretarse como parte del proceso administrativo de dichas entidades responsables de administrar y disponer de sus recursos o una decisión para determinar la conveniencia o no del acto administrativo.

La norma legal antes indicada, define lo que se entiende por Control Previo, al indicar que es la fiscalización y por tanto, el análisis de todo acto de la administración del organismo estatal, en este caso de las empresas públicas que tenga o pueda tener consecuencias económicas. Por otro lado, queda implícito en la norma, que el Control Previo como acto de control que es, se mantiene como un control externo, cuyo ejercicio no implica que se estén tomando decisiones propias de los responsables del ente o empresa pública.

En otras palabras, la norma deja en claro que las acciones de control previo efectuadas por la Contraloría General de la República no implican coadministración.

Es importante destacar, que en otra parte que no hemos citado de ese mismo artículo, se establece que la Contraloría General de la República ejercerá el Control Previo sobre los actos de manejo de una serie de entes, entre ellos, las empresas públicas.

Ahora bien, luego de los antecedentes y explicaciones anteriores, retomamos lo relacionado a la pregunta que se formuló al inicio de este apartado, es decir, cómo se perfila en este caso el Control Previo ante la transparencia y cómo la promueve en el campo de acción de la Contabilidad Financiera de las empresas públicas.

Si tomamos en consideración que el Control Previo de acuerdo a la propia legislación que lo regula y a su ejercicio técnico y profesional tiene como propósito fiscalizar que los actos de manejo, es decir, las transacciones que van a efectuar en este caso las empresas públicas, se hagan con corrección y de conformidad con las disposiciones legales que las regula, lo que se traduce a que aporta información que ha sido verificada previamente a través de ese mecanismo de control externo, lo cual permite que haya mayor nivel de confianza y razonabilidad al momento de registrar esa información en la Contabilidad de la empresa.

Mediante ese control externo, independiente de la empresa pública, se verifican los actos de manejo antes de que se realicen las transacciones, a fin de detectar y subsanar errores.

Es por esas razones, que existe una corriente doctrinal que ha recomendado considerar para efectos de nuestro país, al Control Previo como una cuarta línea, ya que “a pesar de esas limitaciones, dicho control procura salvaguardar el patrimonio público. Lo antes expuesto, lo lleva a ser propuesto a integrar la cuarta línea de defensa que monitorea los controles establecidos por la primera línea de defensa”. (Berbey, E. A., et.al.,2018a, p.30)

Aunado a que “contribuye de asesoría a la segunda línea de defensa en cuanto a cómo controlar y hacer cumplir las normas, procedimientos y leyes, además de subsanar de forma inmediata las deficiencias encontradas al revisar las cuentas financieras, contables y presupuestarias” (Berbey, E. A., et.al.,2018a, p.30)

De igual forma, “mediante el control previo, se fiscaliza que los administradores identifiquen y analicen los riesgos internos y externos en todos los niveles de la empresa, para prevenirlos, evitarlos o minimizarlos” (Berbey, E. A., et.al.,2018b, p.35), es decir, que a través de esta acción ejercida por el Control Previo, además de detectar errores, hay la posibilidad de que se puedan también detectar acciones fraudulentas que irían en perjuicio del patrimonio de la empresa pública, lo que evitaría que se hagan registros contables que no muestren la realidad financiera de la empresa pública, por lo que presentar información incompleta no es sinónimo de transparencia.

Y es que la Contabilidad de las empresas históricamente se ha construido con fundamento en normas y evidencias que han sido la base o sustento de las transacciones. Por esa razón Cañibano y Gonzalo (1995), en su Programa de Investigación Legalista manifiestan que, “Códigos y normas legales. La idea de plasmar en normas los criterios contables es casi tan antigua como la partida doble”,

razón por la que, Tua Pereda (1988), señala que, “La vinculación jurídica ha tenido también un notable predicamento, y se justifica especialmente por el carácter legalista, como medio de prueba, con el que desde temprana época se conciben los registros contables.”

De allí que es relevante que la información que se registre en la Contabilidad, sea la que realmente corresponda y de manera correcta, para que se pueda cumplir con el principio contable de Revelación Plena o Suficiente, que tal como expresa Paz Díaz, N. O. (2023), “indica que las empresas deberán informar de manera completa y detallada, todo lo necesario para poder interpretar correctamente la situación económica, los resultados del período, los cambios del patrimonio y sus flujos de efectivo.”(p.40)

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

La empresa pública debe tener dentro de sus estructuras, empezando con un sistema de control interno administrativo y contable, que se ajuste a la naturaleza de sus operaciones y mediante el cual se puedan efectuar y supervisar de manera eficiente y eficaz las operaciones, así como también detectar desviaciones, sin perjuicio de la acción de la Contraloría General de la República mediante el control previo que es un control externo.

Esto es necesario para garantizar que la empresa pública cuente con información real y completa que permita revelar toda la información a través de los estados financieros generados de un sistema de contabilidad financiera confiable habida cuenta que el artículo 3 de la Ley Núm.280 del 30 de diciembre del 2021, sostiene entre otros aspectos que, “La responsabilidad sobre la información

financiera, su registro y su presentación ante usuarios recae sobre la administración de la empresa”.

Como dice Moreno Luce, R.G. y García Morales, J. G. (2015), “La contabilidad es quizás el elemento más importante dentro de cualquier empresa, permite conocer la situación real en el aspecto económico y financiero, como su evolución, tendencias y prever futuras decisiones; de allí la relevancia de hacer una buena contabilidad.”(p.10)

Por lo que en el marco de actuación administrativa y contable en el sector público se sostiene que:

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. (Organización Latinoamericana y del Caribe de Entidades Fiscalizadoras Superiores [OLACEFS], 2009, como se citó en Palacios Copete, et.al.,2023, p.17)

Ese proceso de revelación plena o suficiente de la información financiera a través de la Contabilidad, es lo que de manera concordante se refiere a la transparencia de manera tal, que tanto el Control Previo como la Contabilidad Financiera se perfilan como mecanismos que promueven la transparencia, el primero, mediante la fiscalización de la información fuente y de gestionar que los administradores evalúen los riesgos y la segunda mediante el registro y revelación de la información financiera real de la empresa pública.

Consideraciones finales

Al analizar cada uno de estos conceptos por separado, es decir, Control Previo y Contabilidad Financiera tenemos que si bien, se concretan mediante actuaciones distintas, tienen en común que están fuertemente relacionados, al orientarse ambos al cumplimiento de un mismo propósito, es decir, la transparencia, ya que para los registros contables se requiere información o documentos fuentes que estén correctos y reflejen la realidad o la sustancia sobre la forma en las transacciones, por lo que a través del Control Previo se procura mediante ese mecanismo de fiscalización externo, que esa información que va a ser registrada en la Contabilidad sea correcta y por tanto, confiable de manera tal, que pueda revelar posteriormente mediante los estados financieros la situación real económica y financiera de la empresa pública.

Referencias bibliográficas

Asamblea Nacional de Panamá. Ley Núm.280 del 30 de diciembre del 2021, que regula el ejercicio de la profesión de Contador Público Autorizado. Gaceta Oficial Núm.29445-E del 30 de diciembre del 2021.

Asamblea Nacional de Panamá. Ley Núm.351 de 22 de diciembre del 2022, que modificó la Ley 32 de 8 de noviembre de 1984, Orgánica de la Contraloría General de la República. Gaceta Oficial Núm.29,687-C del 22 de diciembre del 2022.

Asamblea Nacional de Panamá. Ley Núm.418 de 29 de diciembre del 2023, que aprobó el Presupuesto General del Estado de la República de Panamá para la vigencia fiscal 2024. Publicada en la Gaceta Oficial 29,940-B del 29 de diciembre del 2023.

Berbey, E. A. (2015). El Control Previo de la Contraloría General de la República: Claridad o ambigüedad en la normativa fiscal sobre sus responsabilidades. Revista científica Centros, volumen 4 edición especial. Universidad de Panamá, pp.115-137.

Berbey, E. A., Valencia Alderete, M. F. y Charres, H. (2018a). El Control Previo y Posterior de la Contraloría General de la República, como cuarta línea de defensa en la evaluación de la gestión de riesgos de las empresas públicas en Panamá. Revista científica SABERES APUDEP, volumen 1 núm.1. Universidad de Panamá, pp.23-34.

Berbey, E. A., Valencia Alderete, M. F., González George, A. (2018b). Estudio sobre la incidencia del Control Previo en la evaluación de riesgos de las empresas públicas en Panamá: Análisis de su relación con la Contabilidad Financiera y la Auditoría. Revista Colón Ciencias, Tecnología y Negocios. volumen 5 núm.2. Universidad de Panamá, pp.26-37.

Cañibano L. (1995). La Contabilidad en España. "Cambios en la Profesión, en la Docencia y en la Investigación. Revista Española de Financiación y Contabilidad. Vol. XXV, nº 88, julio – septiembre, pp.743-757.

Constitución Política de la República de Panamá de 1972, con sus reformas. Gaceta Oficial Núm.25,176 del 15 de noviembre del 2004.

Contraloría General de la República (1993). Informe del Contralor General de la República.

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



Moreno Luce, R.G. y García Morales, J. G. (2015), Importancia de las Normas de Información Financiera para el registro de la información contable y cumplir con el envío de la Contabilidad Electrónica. Horizontes de la Contaduría No.5, julio a diciembre, México. pp.01-18.

Palacios Copete, M., Garibaldi Barrera, E., Ramos Viveros, A., Pinzón Muñoz, J. y McNulty Ballester, M. (2023). Rendición de Cuentas y Participación Ciudadana en la EFS de Panamá. CPA Panamá 1(2),10-25. <https://doi.org/10.48204/2953-3147.4096>

Paz Díaz, N. O. (2023). Contabilidad. Segunda edición, Editorial Universitaria UTP. Panamá.383 pp.

Real Academia Española (2023). Diccionario de la Lengua Española.