UNIVERSIDAD DE PANAMÁ
VICERRECTORÍA DE INVESTIGACIÓN Y POSTGRADO
FACULTAD DE ADMINISTRACIÓN DE EMPRESAS Y CONTABILIDAD
DOCTORADO EN CIENCIAS EMPRESARIALES CON ESPECIALIZACIÓN EN CONTABILIDAD

EL CONTROL PREVIO DE LA CONTRALORÍA GENERAL DE LA REPUBLICA Y SU IMPACTO EN EL CUMPLIMIENTO Y MEJORA DEL CONTROL INTERNO DE LAS EMPRESAS PUBLICAS EN PANAMÁ

AUTOR

ERIC ALBERTO BERBEY DE LEÓN

TESIS PRESENTADA COMO REQUISITO PARA OPTAR AL GRADO DE DOCTOR EN CIENCIAS EMPRESARIALES CON ESPECIALIZACIÓN EN CONTABILIDAD

PANAMÁ, REPUBLICA DE PANAMÁ

2014

SIBIUP
Biblioteca Int. Simon Bolivar
00142318

UNIVERSIDAD DE PANAMÁ
VICERRECTORÍA DE INVESTIGACIÓN Y POSTGRADO
FACULTAD DE ADMINISTRACIÓN DE EMPRESAS Y CONTABILIDAD
DOCTORADO EN CIENCIAS EMPRESARIALES CON ESPECIALIZACIÓN EN CONTABILIDAD

EL CONTROL PREVIO DE LA CONTRALORÍA GENERAL DE LA REPUBLICA Y SU IMPACTO EN EL CUMPLIMIENTO Y MEJORA DEL CONTROL INTERNO DE LAS EMPRESAS PUBLICAS EN PANAMÁ

AUTOR

ERIC ALBERTO BERBEY DE LEÓN

Tesis presentada como requisito para optar al grado de Doctor en Ciencias Empresariales con especialización en Contabilidad

Directora Dra Anayansi González George

PANAMÁ, REPUBLICA DE PANAMÁ

2014

UNIVERSIDAD DE PANAMA
VICERRECTORIA DE INVESTIGACIÓN Y POSTGRADO
PROGRAMA DE DOCTORADO EN CIENCIAS EMPRESARIALES

HOJA DE APROBACIÓN

La Tesis Doctoral de: Eric Alberto Berbey De León

Titulada: "El Control Previo de la Contraloría General de la República y su Impacto en el Cumplimiento y Mejora del Control Interno de las Empresas Públicas en Panamá"

de la que fue Director: Dra. Anayansi González George

fue sustentada en la Facultad de Administración de Empresas y Contabilidad de la Universidad de Panamá el día 20 de noviembre de 2014, ante el jurado constituido por los siguientes Doctores:

Presidente: Dr. Antonio Reid

Secretaria. Dr. Javier Montoya del Corte

Miembro: Dra. Anayansi González George

Habiendo recibido la calificación de: "A"

EL SECRETARIO DEL JURADO

Panamá, 20 de noviembre de 2014

ST

28 ENE 2015

ÍNDICE GENERAL

AGRADECIMIENTO

INTRODUCCIÓN 1

CAPÍTULO 1
Diseño de la Investigación 5

1 1 Problema de la investigación 6

1 2 Objetivos 13

1 2 1 Objetivo general 13

1 2 2 Objetivos específicos 13

1 3 Justificación 14

1 4 Limitaciones en la investigación 16

CAPÍTULO 2
Marco Teórico 18

2 1 Antecedentes 19

2 1 1 Con relación al Control Previo 19

2 1 2 Con relación al Control Interno 31

2 2 Definición de control 36

2 3 Clasificación del control 45

2 4 Control Previo 49

2 5 Similitudes y diferencias entre el Control Previo y el Control Posterior 58

2 6 Ventajas y desventajas del Control Previo 62

2 7 Alcance del Control Previo 66

2 7 1 Desde el punto de vista teórico del control y la contabilidad 66

2 7 2 Desde el punto de vista normativo y técnico 70

2 8 Algunos casos de ambiguedad en la interpretación de normativas fiscales relacionadas con el manejo y la fiscalización de recursos publicos 86

2 8 1 Revisión del pliego de cargos de las licitaciones publicas no corresponde a la Contraloría 86

2 8 2 Revisión de las ponderaciones efectuadas por las comisiones evaluadoras de los actos de licitación publica no compete a la Contraloría 89
2 8 3 Los requisitos que establece el Artículo 1088 del Código Fiscal para el manejo de fondos publicos no aplica a los funcionarios de elección popular 92
2 8 4 Los recursos provenientes de donaciones del extranjero no les aplica las medidas de racionalización del gasto publico 94
2 8 5 El principio de unidad de caja presupuestario no aplica en los casos en que la ley haya creado fondos especiales 96
2 8 6 Conclusiones de los casos presentados 98

2 9 Definición de Control Interno 99

2 10 Diversos modelos de control Interno 104

2 11 Modelo COSO 107

2 12 Empresas publicas 118

2 12 1 Definición 119

2 12 2 Detalle de las empresas publicas 120

2 12 3 Clasificación de las empresas publicas 120

2 12 4 Objetivos 123

2 12 5 Información presupuestaria con relación al resto del gobierno 124

2 12 6 Información presupuestaria por empresa 125

CAPÍTULO 3 126
Metodología y resultados del estudio
3 1 Hipótesis de la investigación 127

3 1 1 Hipótesis y subhipótesis 127

3 2 Metodología de investigación utilizada 128

3 2 1 Tipo de investigación 128

3 2 2 Elaboración del instrumento 129

3 2 3 Descripción del instrumento 130

3 2 4 Población objeto del estudio 135

3.2.5. Entrega del cuestionario 136

3.3. Análisis de resultados 138

3.3.1. Confiabilidad interna del instrumento 138

3.3.2. Análisis descriptivo de los datos 140

3.3.3. Análisis estadístico 153

CONCLUSIONES 167

BIBLIOGRAFIA 174

ANEXOS

ÍNDICE DE TABLAS

Tabla 1	Cantidad de sujetos a los que se les aplicó el cuestionario	136
Tabla 2	Cuestionarios entregados y devueltos – Ejecutivos	137
Tabla 3	Cuestionarios entregados y devueltos – Auditores	137
Tabla 4	Escala de Categorización del Alfa de Cronbach	139
Tabla 5	Alfa de Cronbach para los datos analizados	139
Tabla 6	Tiempo de servicios en la empresa por cargo que ocupa el encuestado	140
Tabla 7	Formación profesional segun tipo de empresa	142
Tabla 8	Nivel académico de los encuestados	142
Tabla 9	Cargo que desempeñan los encuestados por tipo de empresas	144
Tabla 10	Prueba normalidad Shapiro – Wilk para la muestra	154
Tabla 11	Prueba de significancia y diferencia de medias sobre incidencias en el cumplimiento del control interno	156
Tabla 12	Prueba de significancia y diferencia de medias sobre la incidencia en la mejora del control interno	158
Tabla 13	Prueba de significancia y diferencia de medias para el componente ambiente de control con respecto al control previo en cumplimiento y mejora de las empresas publicas	160
Tabla 14	Prueba de significancia y diferencia de medias para el componente evaluación de riesgo con respecto al control previo en el cumplimiento y mejora de las empresas publicas	161
Tabla 15	Prueba de significancia y diferencia de medias para el componente actividades de control con respecto al control previo en el cumplimiento y mejora de las empresas publicas	162
Tabla 16	Prueba de significancia y diferencia de medias para el componente información y comunicación con respecto al control previo en el cumplimiento y mejora de las empresas publicas	163
Tabla 17	Prueba de significancia y diferencia de medias para el componente de supervisión y monitoreo con respecto al control previo en el cumplimiento y mejora de las empresas publicas	164
Tabla 18	Prueba de diferencia de medias con respecto a las empresas publicas y privadas relacionada al cumplimiento del control previo sobre el control interno	165
Tabla 19	Prueba de diferencia de medias con respecto a las empresas publicas y la empresas privadas relacionada a la mejora del control previo sobre el control interno	166

ÍNDICE DE FIGURAS

Figura 1	Elementos básicos de un sistema de control	38
Figura 2	Clasificación convencional del control	48
Figura 3	Modelos de Control Interno	106
Figura 4	Cubo de Componentes COSO	113

ÍNDICE DE GRÁFICOS

Gráfico 1	Tiempo de servicio en la empresa en años	141
Gráfico 2	Nivel académico de los encuestados	143
Gráfico 3	Grado de cumplimiento de los directores y gerentes con respecto al Ambiente de Control	145
Gráfico 4	Grado de cumplimiento del personal de Auditoría Interna con respecto al ambiente de control	145
Gráfico 5	Grado de cumplimiento de los directores y gerentes con respecto a la evaluación de riesgo	146
Gráfico 6	Grado de cumplimiento de personal de auditoría Interna con respecto a la evaluación de riesgo	147
Gráfico 7	Grado de cumplimiento de los directores y gerentes con respecto a la actividad de control	148
Gráfico 8	Grado de cumplimiento del personal de Auditoría Interna con respecto a la actividad de control	148
Gráfico 9	Grado de cumplimiento de los directores y gerentes con respecto a la información y comunicación	149
Gráfico 10	Grado de cumplimiento del personal de Auditoría Interna con respecto a la información y comunicación	150
Gráfico 11	Grado de cumplimiento de los directores y gerentes con respecto al monitoreo	151
Gráfico 12	Grado de cumplimiento del personal de auditoría interna con respecto al monitoreo	152

AGRADECIMIENTO

Al haber concluido la presente tesis doctoral, correspondiente al Programa de Doctorado en Ciencias Empresariales con Especialización en Contabilidad, deseo expresar mi agradecimiento a las siguientes personas:

En primer lugar a Dios, por haberme dado la oportunidad de llegar a esta nueva etapa académica y de progreso personal, intelectual y profesional. Y es que es él, quien me ha dado la oportunidad de avanzar en la vida, de aprender de los obstáculos, de librarme de las malas intenciones, y acercarme a personas de luz, pero principalmente es por él que existo y he llegado a donde estoy, y le pido continúe llevándome por el camino del bien, pues considero que Dios prefiere, antes que hacer justicia; darnos a todos vida, amor, esperanza, misericordia, felicidad y perdón, así como también que mantengamos todo lo hermoso que nos ha dado durante nuestra vida, y que nos seguirá dando, en virtud de su infinita bondad.

A la profesora y Coordinadora del Programa de Doctorado en Ciencias Empresariales, Dra. Anayansi González George, por haber aceptado dirigir y asesorar este trabajo de investigación, además de la orientación, comprensión y colaboración que siempre me ha dispensado, durante mis estudios de Maestría y Doctorado, siendo en todo momento un ejemplo a seguir, como persona, docente y profesional, para quien compartir sus conocimientos, guiar y ayudar al prójimo, es uno de los objetivos fundamentales en su vida.

Al Doctor Gustavo García de Paredes, Rector de la Universidad de Panamá, al Vicerrector de Investigación y Postgrado Dr. Juan Antonio Gómez, a la entonces Vicerrectora de Investigación y Postgrado Betty Ann Rowe de Casambanis, al Dr. Filiberto Morales, Director de Postgrado, y principalmente al profesor Roldán Adames, por haber reactivado el Programa de Doctorado en Ciencias Empresariales, dando el apoyo de la administración universitaria, para que todos los doctorandos, pudiéramos continuar con nuestras responsabilidades y actividades académicas.

Al profesor Birino Isaza, y a todos los demás docentes miembros de la Comisión Académica de los Programas de Postgrado de la Facultad de Administración de Empresas y Contabilidad, que él preside, por los aportes que hicieron durante el estudio y aprobación del Protocolo de esta investigación.

A la profesora y Dra. Yolanda Bazán de Franco, por sus recomendaciones y los aportes que nos brindó en la etapa de elaboración y aprobación del protocolo de esta investigación. De igual forma, se le agradece todas las sugerencias y conocimientos académicos que ha compartido con el suscrito, inclusive, en otras asignaturas, tanto del Doctorado, como también a nivel de Maestría.

A la profesora y Dra Melva Herrera (q e p d) quien nos dio todo su apoyo orientación y aprobación para que pudiéramos materializar el protocolo de esta investigación Elevamos plegarias al creador para que la tenga en su gloria eterna

A la profesora y Dra Viodelda Martínez por la orientación y el apoyo dispensado en todo momento para que pudiera avanzar con éxito en las actividades académicas del Doctorado que estuvieron bajo su responsabilidad y quien siempre me demostró su espíntu colaborador y de excelente docente y persona además de los días y noches que no pudo dormir por responsabilidad del suscrito revisando y proporcionándome sus aportes a los documentos de dichas actividades

A los profesores Dr Miguel Ángel Candanedo Dr Estivenson Girón Dra Yolanda Portillo Dr Francisco Javier Martínez (de la Universidad de Cantabria España) Dr Gustavo Quintero Dr Gonzalo Ramírez De la Rosa que nos impartieron cursos en el doctorado y de quienes aprendí además de aspectos académicos otros de fundamental importancia en la vida

Al profesor José Vicente Young Director del Centro Regional Universitario de la Provincia de Colón y a la profesora Emilia Castillo Coordinadora de Postgrado por el apoyo que siempre me han dispensado en todo momento y en

las actividades académicas del Doctorado que desarrollé en las instalaciones de tan respetado Centro

A los senores que al mes de junio del 2014 ejercían las posiciones de Directores o Gerentes Generales de las siguientes empresas publicas que autorizaron sin limitación alguna para que el personal de auditoría interna y los Directores o Gerentes de Administración y Finanzas de las mismas participaran en este estudio son ellos el Lcdo Ricardo Brooks (Lotería Nacional de Beneficencia) el Ing Rigoberto Effio (Empresa Nacional de Autopistas S A) el Ing Abdiel Cano González (Director Ejecutivo del Instituto de Acueductos y Alcantarillados Nacionales) el Ing Belisario Tejada (Empresa de Generación Eléctrica S A) el Lcdo Julio César Ábrego (Instituto de Mercadeo Agropecuario) el Lcdo Roberto Linares Tribaldos (Autoridad Marítima de Panamá) y el Lcdo Juan Carlos Pino (Aeropuerto Internacional Tocumen S A) para quienes extiendo mi agradecimiento

De igual forma agradezco a los Directores o Gerentes de Administración y Finanzas y a todo el personal de auditoría interna de las empresas publicas que colaboraron con este estudio

A mi senor padre Armando por su paciencia amor y la ayuda que siempre me ha dispensado durante los estudios de Doctorado y más aun

durante toda mi vida y quien siempre ha estado allí para enfrentar todas las cosas buenas además de los sacrificios y privaciones A pesar de mi edad y la que él tiene nunca ha dejado de cumplir su rol de padre y siempre ha sido mi mejor amigo

A la candidata a doctora María Félix Valencia Alderete por toda la ayuda que me brindó y por ser una persona con la cual se podía contar tanto en los momentos buenos como en aquellos en que hubiese dificultades Su apoyo moral espiritual y material en todo momento se hizo presente e inclusive durante el desarrollo de esta investigación y de todas las otras actividades académicas que desarrollé De igual forma expreso mi agradecimiento a su senora madre doña Trinidad Alderete Mack de Valencia quien en todo momento compartió las vivencias de mis actividades del Doctorado ofreciendo y facilitando siempre su colaboración

Al profesor y Coordinador del Programa de Maestría en Contabilidad de la Universidad de Panamá Mgtr Horacio Charres por el apoyo que siempre me ha dispensado

Al Dr Carlos Gómez y a la Mgtra Estelina Ortega de Gómez por sus valiosos aportes a esta investigación

No puedo concluir sin agradecer a todos mis compañeros del programa de Doctorado en Ciencias Empresariales por las experiencias y conocimientos que tuvieron a bien compartir conmigo durante los años que tuvimos en este programa

A todos ellos dejo constancia de mi gratitud

INTRODUCCIÓN

El tema de investigación de la presente tesis doctoral se denomina **EL CONTROL PREVIO DE LA CONTRALORÍA GENERAL DE LA REPUBLICA Y SU IMPACTO EN EL CUMPLIMIENTO Y MEJORA DEL CONTROL INTERNO DE LAS EMPRESAS PUBLICAS EN PANAMÁ,** tema de trascendencia a nivel nacional por ser el Control Previo fiscalizador y regulador de los recursos del Estado el cual en nuestro país se fundamenta jurídicamente en el Artículo 280 numeral 2 de la Constitución Politica de la Republica de Panamá la Ley 22 de 1976 la Ley 32 de 1984 además de las Normas de Administración Presupuestaria y las Guías de Fiscalización esta ultima aprobada por la Contraloría General de la Republica

En vista de que en nuestro país se aplica dicho control sobre los compromisos y desembolsos de fondos y recursos publicos se quiere determinar a través de esta investigación si el mismo tiene o no incidencia en el cumplimiento y mejora del control interno de las empresas publicas en Panamá temática sobre la cual no hemos encontrado investigación a nivel doctoral que la haya abordado ya que si bien es cierto se ha tratado el tema del Control Previo en regulaciones documentos de organismos internacionales tesis a nivel de licenciatura entre otros así como también el Control Interno en tesis de licenciatura maestría y doctorales además de artículos lo cierto es que no hemos encontrado alguna investigación a nivel doctoral en la que se haya tratado la incidencia del Control Previo sobre el Control Interno

De igual forma pretendemos constatar con esta investigación si dicho control tiene más incidencia en el cumplimiento y mejora del Control Interno de las empresas publicas del Estado que se han constituido como sociedades anónimas (que si bien aplican normas de derecho publico se rigen en sus relaciones comerciales e incluso laborales por las disposiciones de derecho privado la ley mercantil y/o relaciones de trabajo basadas en el Código de Trabajo etc que aplican para las empresas privadas y que para efectos de este estudio a fin de poder diferenciarlas al lector consideraremos a dichas empresas publicas como si fueran empresas privadas) o por el contrario el mismo tiene mayor incidencia en aquellas que se rigen totalmente por las disposiciones que aplican al sector publico

Hay que considerar que las Normas de Control Interno Gubernamental para la Republica de Panamá aprobadas por la Contraloría General de la Republica y que aplican también a las empresas publicas siguen los criterios del Informe del Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (COSO)

También con esta investigación se determina si hay o no alguno (s) de los ítems que conforman los componentes del Control Interno en los que no incida el Control Previo para lo cual en las preguntas del instrumento hemos tomado la información del Informe COSO e inclusive de manera textual

adaptándolas en algunos casos para facilitar la investigación y determinar si hay o no incidencia del Control Previo sobre el Control Interno Cabe destacar que en la elaboración del instrumento se procuró contemplar para cada uno de los 5 componentes del Control Interno (Ambiente de Control Valoración o Evaluación de Riesgos Actividades de Control Información y Comunicación y Monitoreo) los aspectos o ítems del Control Interno segun el Informe COSO que se consideró tendrían más relación con el Control Previo

En ese sentido la presente investigación consta de 3 capítulos y las conclusiones abordando el Capítulo 1 el Diseno de la Investigación mientras que el Capítulo 2 plantea el Marco Teórico y el Capítulo 3 la Metodología y Resultados

Lo anterior genera aportes al área de Contabilidad así como también a la Contraloría General de la Republica con relación a si hay incidencia del Control Previo sobre el Control Interno de las empresas publicas y en el caso de que algun o algunos ítems de este ultimo no se vean impactados por el Control Previo se puedan identificar cuáles son a fin de poder abordar investigaciones futuras sobre las causas por las que no incide

Se espera que este trabajo contribuya a despertar el interés para futuras investigaciones que relacionen estos 2 controles profundizando o aplicando otros enfoques

CAPÍTULO 1

DISEÑO DE LA INVESTIGACIÓN

1 1 PROBLEMA DE INVESTIGACIÓN

En los ultimos 22 anos se han producido intentos por parte de algunos de los gobiernos de la Republica de Panamá de promover reformas constitucionales que de una u otra forma eliminen o restrinjan el Control Previo que ejerce la Contraloria General de la Republica en las organizaciones del sector publico sobre los fondos y recursos del Estado

Lo anterior se materializa documentalmente en la práctica cuando observamos las reformas introducidas a la Constitución Política de la Republica de Panamá en 1994 en el caso de la Autoridad del Canal de Panamá en la que se elimina la posibilidad de que la Contraloría General de la Republica ejerza dicho control en esa entidad permitiendo unicamente que el referido organismo fiscalizador ejerza el control posterior o lo que es lo mismo unicamente una fiscalización a través de auditorías sobre los actos de manejo de fondos y recursos publicos

Algo similar sucede con las reformas constitucionales en el caso del Tribunal Electoral sustrayendo de manera obligatoria ese control de la Contraloría General de la Republica durante los procesos electorales

Aunque es claro que tales entidades entre otras es decir tanto la Autoridad del Canal de Panamá como el Tribunal Electoral ejercen a nivel interno su propio Control Previo se da la particularidad de que se elimina

constitucionalmente la fiscalización previa de sus actos de manejo de fondos, por parte de un organismo externo, a su administración.

La Contraloría General de la República por su parte, en función de lo establecido en las Leyes 22 de 1976, 32 de 1984 y 75 de 2013, ha mantenido dicho control para minimizar la comisión de errores o fraudes en perjuicio del patrimonio público que está bajo la responsabilidad de las organizaciones del Estado, lo cual incluye también a las empresas públicas, cuyo capital social controla el Estado.

El Artículo 306 de la Ley 75 de 2013, al definir lo que es el Control Previo señala que: "... Se entiende por control previo la fiscalización y análisis de las actuaciones administrativas que afecten o puedan afectar un patrimonio público antes de que tal afectación se produzca, a fin de lograr que se realicen con corrección y dentro de los marcos legales...".

Quienes en su momento, han adversado el control previo que ejerce la Contraloría General de la República, han expuesto que el mismo crea más burocracia y hace más lenta la gestión de la Administración Pública, además de que en ocasiones cuestionan su efectividad.

Si bien, se han efectuado dos consultas populares en Panamá, con respecto a reformas constitucionales, donde se ha tratado el tema del control previo (en 1992 y en 1998), en ambas ocasiones el electorado rechazó dichas

reformas constitucionales pareciendo que la voluntad en esta materia ha sido que se mantenga dicho control en la forma como está normado

En ese sentido debemos considerar lo manifestado por Cabrera (2009 p 5) en su apunte denominado Control en el que señala

> Debe entenderse el control como una función administrativa ya que conforma parte del proceso de administración que permite verificar constatar palpar medir si la actividad proceso unidad elemento o sistema seleccionado está cumpliendo y/o alcanzando o no los resultados que se esperan

No obstante a pesar de ello y de la importancia del Control Previo en la administración de los recursos publicos quedan las interrogantes que vamos a plantear más adelante como problema de investigación toda vez que si bien se ha sostenido que ese control tiene como propósito que los actos de manejo de los recursos publicos se hagan con corrección y de conformidad con las disposiciones que los regula lo que entendemos busca prevenir de manera razonable la comisión de errores y fraudes lo cual es acorde con la literatura en materia de control no se ha aclarado si tiene relación y por tanto incidencia o no en el cumplimiento y mejora del control interno de las organizaciones estatales específicamente de las empresas publicas en Panamá

Es importante destacar, que de conformidad con la Ley 75 del 2013, las 13 empresas públicas que tiene el Estado panameño administran en su totalidad un presupuesto anual de Mil Cuatrocientos Trece Millones Novecientos Cincuenta y Ocho Mil Quinientos Cuarenta y Cuatro Balboas o Dólares de los Estados Unidos de América (B/.1,413,958,544.00).

Estas interrogantes surgen precisamente si tomamos en consideración lo expresado por Hernández Campos (2011, p.41) "Los controles internos surgen como una respuesta respecto al adecuado cumplimiento en la normatividad contable y en consecuencia contribuyen a generar la fiabilidad de la misma".

Siguiendo esa misma línea de pensamiento, Mantilla S. (2003, p.211) sostiene que: "El control interno surgió como una respuesta a la necesidad de verificar la información contenida en los estados financieros y ha ido ganando importancia en la medida en que se orienta a solucionar los problemas derivados de la presentación fraudulenta de información de negocios".

En ese mismo sentido, Mantilla (2011, p.8), en su libro Auditoría del Control Interno Capítulo 1: Qué es el Control Interno, presenta la definición de control interno formulada por el informe COSO "como un proceso, efectuado por la junta, la administración y otro personal, diseñado para proveer seguridad razonable en relación con el logro de los objetivos de la organización"

(Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (COSO) 1992)

Estos aspectos de seguridad mantienen vigencia en la administración publica panameña en todos los aspectos de la información financiera que son aplicables a las empresas publicas ya que también aparecen reproducidos en el Manual General de Contabilidad Gubernamental (2005 p 159) en su Capítulo VI Control Interno en el que se indica

> El Sistema de Control Interno es la base sobre la cual descansa la confiabilidad de un sistema contable su grado de fortaleza determinará si las operaciones reflejadas en los estados financieros fueron registradas razonablemente y si los registros contables son confiables o no La responsabilidad por mantener una adecuada estructura de control interno recae sobre el Titular de la entidad el cual debe realizar las estimaciones necesarias para asegurarse de que los beneficios esperados por la implantación de los procedimientos de control son superiores a los costos de los mismos

Es decir que el Control Interno busca los propósitos fundamentales que rigen también al Control Previo prevenir hasta donde sea posible la comisión de transacciones incorrectas y por ende al margen de los procedimientos y disposiciones legales que afecten los recursos patrimoniales de una

organización; de manera que haya certeza de que tanto la transacción, como la información registrada en la contabilidad, en este caso de las empresas públicas sea razonable.

Hay que aclarar, que el Control Previo es una forma de control que sigue las orientaciones de la Teoría del Control, la Contabilidad, la Auditoría como también la administración, entre otras disciplinas, pero es fuertemente influenciado, guiado y limitado en su ejercicio por los parámetros jurídicos.

De allí pues, que la Organización Internacional de las Entidades Fiscalizadoras Superiores (INTOSAI), en las Normas Internacionales de las Entidades Fiscalizadoras Superiores (ISSAI 200), que trata sobre las "Normas Generales de Fiscalización Pública et Normas sobre los derechos y el comportamiento de los auditores", al referirse a los propósitos de la fiscalización previa (entiéndase Control Previo) de manera comparativa con la fiscalización posterior (entiéndase Control Posterior), que efectúen las Entidades de Fiscalización Superior (EFS), que para el caso de Panamá, es la Contraloría General de la República, haya concluido que:

> "Mientras la fiscalización "a posteriori" sólo puede constatar las irregularidades cuando ya se han producido y cuando es demasiado tarde para corregirlas, la fiscalización "a priori" comporta una sanción

inmediata el rechazo a autorizar la liquidación del gasto en caso de que la EFS constate alguna irregularidad jurídica o contable

Desde esta perspectiva el problema que vamos a estudiar plantea entonces las siguientes interrogantes que pretendemos contestar con esta investigación

- ¿Incide el Control Previo en el cumplimiento del Control Interno de las empresas publicas?
- ¿Incide el Control Previo en la mejora del Control Interno de las empresas publicas?
- ¿Incide el Control Previo en cada uno de los ítems seleccionados en esta investigación correspondientes a los cinco (5) componentes del Control Interno (COSO) aplicables a las empresas publicas ambiente de control evaluación de riesgo actividades de control información y comunicación y monitoreo?
- ¿En cuál de los dos grupos de empresas publicas tiene mayor incidencia el Control Previo en el cumplimiento y mejora del Control Interno es decir en las empresas publicas que se rigen por las normas privadas o en las empresas publicas que aplican las disposiciones estatales?

1 2 OBJETIVOS

Esta investigación tiene 1 objetivo general y 7 objetivos específicos los cuales detallamos seguidamente

1 2 1 Objetivo General

Analizar los aspectos relacionados con el Control Previo y el Control Interno y determinar si el Control Previo incide en el cumplimiento y mejora del Control Interno de las empresas publicas en Panamá

1 2 2 Objetivos Específicos

- Describir el Control Previo y el Control Interno así como también su mecanismo de aplicación y componentes
- Describir de manera sintetizada las diferencias que presenta el Control Previo con respecto al Control Posterior
- Conocer las ventajas y desventajas del Control Previo
- Analizar la percepción que tienen los ejecutivos de las áreas de administración y finanzas de las empresas publicas respecto a si el Control Previo incide en el cumplimiento y mejora del Control Interno de las empresas publicas

- Analizar la percepción que tiene el personal de auditoría interna respecto a si el Control Previo incide en el cumplimiento y mejora del Control Interno de las empresas publicas

- Determinar si hay incidencia del Control Previo en cada uno de los ítems seleccionados en esta investigación que forman parte de los componentes del Control Interno ambiente de control evaluación de riesgo actividades de control información y comunicación y monitoreo de acuerdo a la percepción de los ejecutivos de las áreas de administración y finanzas y el personal de auditoría interna

- Determinar en qué grupo de empresas publicas tiene mayor incidencia en el Control Interno el Control Previo que ejerce la Contraloría General de la Republica las que se rigen por las normas privadas o las que se rigen por las normas publicas

1 3 JUSTIFICACIÓN

La importancia de este proyecto es de carácter nacional por cuanto que el Control Previo al igual que el Control Interno se ejerce sobre los fondos y recursos de las organizaciones de derecho publico en este caso las 13 empresas publicas que administra el Estado que es el que tiene el control del capital social empresas que de acuerdo a la Ley 75 del 2013 manejan un presupuesto total para el año 2014 de Mil Cuatrocientos Trece Millones

Novecientos Cincuenta y Ocho Mil Quinientos Cuarenta y Cuatro Balboas o Dólares de los Estados Unidos de América (B/ 1 413 958 544 00)

No debemos perder de vista que hay empresas publicas que se rigen por las disposiciones de derecho privado y no por las normas de derecho publico lo que hace que estas organizaciones apliquen más que todo las reglas empresariales del sector privado a pesar de ser propiedad del Estado

De igual forma este estudio está orientado hacia la línea de investigación del Programa de Doctorado en Ciencias Empresariales que se refiere a El Capital Humano y las Competencias Relacionadas con la Productividad la Transparencia la Responsabilidad Empresarial y Social que destacan la importancia de la transparencia la responsabilidad empresarial en las empresas publicas de Panamá el capital humano a lo cual añadimos la aplicación de la literatura administrativa y de transparencia en el sector publico en materia de responsabilidad y control de las empresas publicas a las cuales también se le aplica el Control Previo y todo lo relativo al Control Interno

Esta investigación es innovadora pues no solo se queda en aspectos documentales o descriptivos referentes al ejercicio del Control Previo y el Control Interno sino que recurre al campo para conocer la percepción crítica de un segmento de los ejecutivos de las áreas de administración y finanzas así como también del personal de auditoría interna de las empresas publicas que en el ejercicio de sus funciones guardan relación con estos controles Y es que no

hemos encontrado investigación a nivel doctoral de maestria e inclusive de licenciatura en la que se haya hecho este estudio

Lo anteriormente expresado permitirá generar aportes no sólo con la literatura existente sino también a partir del conocimiento y experiencia del capital humano con que cuenta las empresas publicas a nivel de los ejecutivos de administración y finanzas y los auditores internos

Esto proporciona a la comunidad científica de la Contabilidad a la Contraloría General de la Republica como también a las autoridades de las empresas publicas en Panamá información sobre el tema pues es claro que las actividades inherentes a la fiscalización y control de los recursos y bienes es una de las responsabilidades que la Ley 57 de 1978 atribuye al contador publico autorizado y que ejerce tanto en el sector publico como en el sector privado ya sea de manera asalariada o independiente

Este trabajo de investigación podría despertar el interés por parte de otros investigadores para profundizar el tema aplicando otros enfoques a fin de generar más aportes y otras investigaciones

1 4 LIMITACIONES EN LA INVESTIGACIÓN

La presente investigación presentó las siguientes limitaciones en su ejecución

- A diferencia del Control Interno, en donde hay más información e investigaciones, en el caso del Control Previo, hay escasa literatura e investigaciones académicas, y la información existente, data de muchos años.

- No fue posible la participación en este estudio, de las 13 organizaciones, que de conformidad con la ley de Presupuesto General del Estado vigente, componen a nivel del sector público panameño, lo que se conoce como empresas públicas. De estas 13 empresas, en una no se aplica el Control Previo desde hace aproximadamente 4 años, es decir, en los Bingos Nacionales, razón por la cual no la consideramos en esta investigación. En lo que concierne a las otras 12 empresas restantes, solo 7 participaron en este estudio.

- En el caso de la Contraloría General de la República, la misma no contestó la solicitud que se le hizo, para participar en este estudio, lo que impidió que se pudiera aplicar los instrumentos (encuestas), al personal de las áreas de Auditoría y Fiscalización de esa institución, por lo que no se pudo cumplir con este aspecto contemplado originalmente en el protocolo de esta investigación.

CAPÍTULO 2

MARCO TEÓRICO

2 1 ANTECEDENTES

2 1 1 Con relación al Control Previo

La Organización Internacional de las Entidades Fiscalizadoras Superiores (INTOSAI) que históricamente ha investigado a nivel internacional sobre esta temática senaló en los siguientes términos a través de la Declaración de Lima (1977) al referirse al Control Previo que es aquel que se lleva a cabo antes de la realización de las operaciones financieras o administrativas que dicho control es necesario para una sana economía financiera publica que tiene como ventaja la de impedir un perjuicio antes de producirse éste pero al mismo tiempo presenta como desventaja la realización de un trabajo excesivo y de que la responsabilidad no esté claramente definida Esta organización también dejó claro que la situación legal las circunstancias y necesidades que tenga cada país son factores que debe considerar las entidades fiscalizadoras superiores para determinar si ejercen o no el Control Previo[1]

Es muy poca la información actualizada que se puede conseguir sobre el control previo la mayor parte de las fuentes son extemporáneas es decir de los anos 50 siguiendo su recorrido hasta los anos 90 y esto puede tener sus explicaciones centradas en que casi todos los países tal como lo mencionamos

---

[1]Orga ización I ternacional de la E tidades Fiscalizadoras Superiores (INTOSAI) Declaració de Lima 1977 http://www.intosai.org/es/documentos/intosai/documentos-basicos/declaraciones-de-lima-y-mexico/declaracion-de-lima/i-generalidades.html

anteriormente a nivel latinoamericano a excepción de Panamá las Contralorías no ejercen en el sector publico y mucho menos en las empresas publicas el Control Previo sobre la totalidad de los compromisos y desembolsos de fondos publicos ya que sus sociedades contrario a nuestro país han optado por otras formas de control dando preminencia al Control Posterior a través de auditorías a la rendición de cuentas y al reforzamiento del Control Interno que ejercen los mismos organismos publicos fiscalizados

Tal es el caso por ejemplo de Colombia en el que en el 15 Seminario de Naciones Unidas/INTOSAI sobre Auditoría Gubernamental (2002 p 58) al plantearse el tema sobre el Papel de las Entidades Fiscalizadoras Superiores en la Auditoría del Sector de la Agricultura se refieren a la sustitución del Control Previo por el Control Posterior e incluso a la aplicación del Control Interno en los siguientes términos

> La Constitución Política de Colombia 1991 dio un giro importante a la vigilancia de la gestión fiscal del Estado Colombiano al eliminar el control previo y establecer el control posterior y selectivo pero principalmente al extender la función de la CGR al control de gestión y resultados de toda la administración publica y la creación dentro de las entidades publicas de la oficina de control interno como una instancia de autocontrol institucional

No obstante frente a estas limitaciones hemos encontrado algunos estudios y obras que abordan dicha temática y de los cuales haremos referencia

En Costa Rica por ejemplo Meono Segura J (2009) ha estudiado sobre el tema en su obra Exigencia y Rendición de Cuentas sobre Ingresos y Gastos Publicos un análisis de lo que jurídica institucional y políticamente puede hacerse en la materia El autor hace un análisis sobre las ventajas y desventajas del control preventivo de la Contraloría General de la Republica de ese país manifestando la necesidad de que dicho control sea reforzado y por consiguiente aplicado prefiriéndolo en lugar del Control Posterior o Auditoría este ultimo el Control Posterior sobre el cual indica no contiene aspectos de prevención lo que a juicio del autor sí tiene el Control Previo pues el Control Posterior interviene cuando el daño está hecho

Por su parte Naranjo R (2007) en su obra Eficacia del Control Fiscal en Colombia Derecho Comparado Historia Macroorganizaciones e Instituciones al referirse a la fiscalización de los recursos publicos en ese País plantea que los cambios constitucionales de 1991 dieron un rechazo al Control Previo y a la coadministración siendo más destacado en esa nación un Control Fiscal más que todo de naturaleza posterior destacando dicho autor al referirse al Control Interno que el mismo es fundamento del control externo

Otra autora Jaén P N (2000) en su tesis a nivel de licenciatura en Contabilidad titulada La Acción Fiscalizadora que ejerce la Contraloría General

de la Republica a través del Control Previo sus Ventajas y Desventajas expone su definición sobre dicho control que se ejerce en la administración publica panamena sus ventajas y desventajas así como también plantea que el objetivo que se persigue con dicho control es servir de elemento preventivo evitar errores fallas u omisiones acciones mal intencionadas o que se utilicen los recursos publicos para fines que contravengan disposiciones legales

Hay que destacar que la autora presenta en su trabajo una serie de conclusiones y recomendaciones producto de su análisis documental experiencia y de los resultados que obtuvo en la aplicación de un instrumento a los usuarios de ese servicio de fiscalización

Ortega A (2010 p 261) en su obra titulada Hacienda publica las finanzas del Estado plantea los procedimientos que se aplican en el sistema de control fiscal que existe en Colombia es decir el control financiero el control de la legalidad el control de gestión el control de resultados la revisión de cuentas el control posterior y selectivo además que el autor indica que la eliminación del Control Previo en Colombia respondió a un sentimiento de la opinión publica sobre sus inconvenientes Esta obra es un antecedente que debemos considerar pues presenta razones que fundamentaron la eliminación de dicho control en ese país

Otra obra que hemos tomado en consideración es la de Sánchez C López O C & Pena G E (2009) titulada Control Fiscal Territorial Diagnóstico y Perspectivas En este trabajo los autores hacen la presentación de los resultados que se obtuvo en el proyecto de investigación Propuesta de mejoramiento al control fiscal territorial que se desarrolló por la Universidad del Rosario con la contribución de la Agencia Técnica de Cooperación Alemana (GTZ) para diagnosticar e identificar los principales problemas del sistema de control fiscal en Colombia

La tesis doctoral de Sánchez H (2007) presentada en la Universidad Autónoma Benito Juárez de Oaxaca (México) titulada El Órgano de Fiscalización Superior y el Instituto Estatal de Transparencia y Acceso a la Información Publica elementos inherentes de la Democracia para el combate a la Corrupción en el Sector Gubernamental (Caso Oaxaca) es de vital importancia como antecedente de nuestro trabajo

El autor entre otros aspectos relativos a la transparencia en la gestión publica sostiene que hay respuestas actuales a los viejos problemas del servicio publico pero también existen aun rezagos inexplicables y nuevas formas de corrupción Al referirse a los actores políticos que ejercen el poder senala que deben estar atados a las restricciones legales pero también domesticados por la lógica del razonamiento publico destacando que la rendición de cuentas es la antítesis del poder monolítico En ese sentido el autor destaca que es obligación

de las entidades de fiscalización superior convertirse en instituciones promotoras de la transparencia y mejora continua de los servicios publicos garantes para la sociedad en general de que los recursos publicos son recaudados administrados y aplicados con honestidad economia y eficiencia Como indicamos la consulta de este trabajo es importante para nuestra investigación toda vez que el Control Previo tiene entre sus propósitos procurar el uso correcto y lícito de los recursos del Estado

De igual forma otro de los trabajos que hemos consultado para esta investigación es el de Páez M A (2006) Aplicabilidad de la teoría de división de poderes en la actualidad en algunos estados de Aménca Latina segundo avance de investigación publicado por la editorial D Universidad de La Sabana La autora plantea aspectos incluso históricos del Control Fiscal en Colombia desde la época de la colonia los cuales son importantes para esta investigación pues guarda relación directa como antecedente histórico del Control Fiscal o Previo en Panamá

También hace un análisis de la división de poderes en su país haciendo referencia al que ejerce la Contraloría General de la Republica lo cual también es un marco referencial para esta investigación doctoral con relación al Control Fiscal o Previo en Panamá que es ejercido por la Contraloría General de la Republica de nuestro país

Ivanega M (2009) en su obra denominada Breves reflexiones en torno al control externo administrativo y sus consecuencias en la Republica Argentina publicada por la editorial Red Revistas Estudios Socio-jurídicos presenta la relación de los poderes publicos en Argentina y como está organizado su sistema de control fiscal que se ejerce a través de la Auditoría General de la Nación mediante un control posterior En este trabajo se presenta por parte de la autora una clasificación y explicación de los controles previo y posterior

En Costa Rica Meoño S J (2009) en su obra Exigencia y Rendición de Cuentas sobre Ingresos y Gastos Publicos un análisis de lo que jurídica institucional y políticamente puede hacerse en la materia hace un análisis entre otros aspectos sobre las ventajas y desventajas del control preventivo de la Contraloría General de la Republica de ese país En la obra se manifiesta la necesidad de que dicho control sea reforzado y por consiguiente aplicado prefiriéndolo en lugar del Control Posterior o Auditoría este ultimo el Control Posterior sobre el cual se indica no contiene aspectos de prevención lo que a juicio del autor sí tiene el Control Previo pues el Control Posterior interviene cuando el daño está hecho Estos aspectos son de mucha relevancia para nuestra investigación pues de igual forma el autor plantea en su trabajo entre otros aspectos una serie de críticas a la actuación de la Contraloría General de la Republica de ese país lo cual nos plantea un marco referencial para nuestra investigación

Como parte de nuestro marco referencial hemos considerado la inclusión de la tesis elaborada y sustentada en 1997 en la Universidad de Panamá por Eric Alberto Berbey titulada Aplicación Fiscal del Control Previo en los gastos publicos en Panamá En este trabajo para optar por el título de Licenciatura en Contabilidad el autor presenta información con relación al Control Previo sus fundamentos y naturaleza entre otros aspectos Se indica que el referido control tal como lo establece la legislación se ejerce por parte de la Contraloría General de la Republica de Panamá sobre los actos de manejo de fondos y bienes publicos e incluso presenta algunos ejemplos prácticos con respecto a su aplicación a los gastos publicos

Si bien ha habido cambios en las normativas y políticas en materia de administración y fiscalización de recursos publicos lo cierto es que se mantienen vigentes en lo fundamental los mismos criterios que regulan la aplicación de dicha forma de control

Otra obra que hemos estimado pertinente considerar en el marco referencial de esta investigación es el del Dr Juan Materno Vásquez titulado Los Poderes de la Contraloría publicado en nuestro país en 1981

En esta obra el autor además de hacer referencia a aspectos históricos con relación a la fiscalización y al manejo de la hacienda publica en nuestro país destaca la importancia y relevancia de las funciones de la Contraloría

General de la Republica y cómo se fueron estructurando a través de la historia republicana haciendo referencia a los controles previo y posterior

En ese mismo orden de ideas tenemos que la Contraloría General de la Republica de Panamá emitió un documento titulado Control Previo en el año de 1971 el cual estimamos importante también considerar en el marco referencial de nuestra investigación pues el mismo a pesar de los anos en que fue expedido explica de manera sencilla y didáctica que la intervención del agente fiscalizador al ejercer el control previo procura que no se contraigan obligaciones o se haga efectivo desembolsos de fondos publicos de manera irregular

En esta misma publicación dicha institución explica que si la función de control se ejerce con posterioridad resultaría difícil subsanar la actuación e incluso imposible la recuperación de los recursos indebidamente desembolsados

Estos aspectos aportan mayor referencia a este trabajo de investigación con relación al ejercicio del Control Previo en Panamá tal como así también lo veremos en la publicación que seguidamente mencionamos

En efecto otro documento que no podemos dejar de considerar en esta investigación como fuente referencial es el Informe del Contralor General de la Republica de Panamá del 1 de marzo del 1992 en el cual destacó que el

Control Previo es un elemento indispensable para la correcta ejecución del presupuesto minimiza los errores e irregularidades mejora las finanzas publicas y evita erogaciones ilegales

El Contralor sostuvo que ejercer unicamente el Control Posterior solo buscaría reparar daños y exigir responsabilidades sosteniendo en ese informe al referirse a los antecedentes históricos de nuestro país que es muy alto el índice de sindicados (personas que han cometido irregularidades en perjuicio del patrimonio publico) que permanecen en la impunidad

También hemos integrado al marco referencial de esta investigación el Informe del Contralor General de la Republica de Panamá de 1993 en el cual se planteó un análisis comparativo entre el Control Previo y el Control Posterior En esa publicación se destaca la necesidad de no suprimir el primero a pesar de que se reconoce que existen formas de utilizar inadecuadamente los recursos publicos burlando la acción fiscalizadora del Control Previo se destaca que la eliminación de dicho control incrementaría de manera desmedida los actos en perjuicio de la cosa publica

Otra información que debemos considerar en el marco teórico de esta investigación son las conclusiones a las que se llegó en el Primer Congreso de Entidades Fiscalizadoras que se llevó a cabo en la ciudad de La Habana Cuba en 1953 al considerar como necesario ejercer un Control Previo o Preventivo sobre los ingresos y gastos que los funcionarios que lo ejerzan sean

independientes de los órganos fiscalizados y que dicho control debía completarse con un Control Posterior

En el segundo congreso de entidades fiscalizadoras llevado a cabo en Bruselas en 1956 y cuya información integramos por su relevancia en el marco referencial de esta investigación se concluyó que el Control Previo debía ser ejercido antes que se adquieran compromisos y se efectuaran pagos por parte de las entidades fiscalizadas para garantizar una ejecución conforme con el presupuesto

Otra información importante para este marco referencial lo constituye el Primer Congreso Latinoamericano de Entidades Fiscalizadoras llevado a cabo en la ciudad de Caracas Venezuela en 1963 en el que se concluyó entre otros aspectos que el Control Previo impedía errores e irregularidades que dicho control debía ser ejercido por organismos independientes de la administración central o entidades fiscalizadas que dicho control debía ejercerse antes de la ejecución del acto de manejo haciéndose extensivo dicho control a los organismos descentralizados del Estado Esta información es relevante para nuestra investigación ya que se establece la necesidad de que el Control Previo sea ejercido en organismos descentralizados que son los que tienen autonomía como sucede con las empresas publicas que es la parte de la administración publica que comprendería esta investigación

Dentro de los documentos oficiales que no podemos soslayar como marco referencial de nuestra investigación están La Constitución Política de la Republica de Panamá de 1972 con sus modificaciones al igual que la Ley 32 de 1984 la ley de presupuesto general del Estado vigente y las Normas de Control Interno Gubernamental para la Republica de Panamá ya que constituyen documentos legales de organización administrativa de referencia y de aplicación fiscal en el ejercicio de las funciones de Control Previo que ejerce la Contraloría General de la Republica y que sin lugar a dudas constituyen fuentes de orientación para esta investigación

En el caso de la Constitución Política de la Republica la misma instituye a la Contraloría General de la Republica en sus Artículos 279 y 280 como un organismo independiente cuya misión es fiscalizar y regular a través del Control Previo y el Control Posterior los actos de manejo de fondos y bienes publicos Además de otras funciones que consagra a la Contraloría General de la Republica

Esa misma orientación y mayor desarrollo de la regulación sigue la Ley 32 de 1984 orgánica de la Contraloría General de la Republica estableciendo los órganos internos con los que cuenta esa institución fiscalizadora y desarrollando en detalle sus funciones entre ellas las de fiscalización

En el caso de la Ley de Presupuesto vigente la misma determina una serie de criterios en materia de administración presupuestaria pero también

contempla aspectos específicos en materia de fiscalización desarrollando incluso la definición conceptual de Control Previo que también define la Ley 22 de 1976 pero con algunas variantes entre ellas una restricción

2 1 2 Con relación al Control Interno

Tenemos como una de las obras fundamentales de consulta para esta propuesta de investigación la traducción efectuada por Mantilla S (2007) titulada Control Interno Informe COSO En esta obra se presenta una traducción al idioma Espanol del Informe emitido por el Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (COSO) Cabe destacar que los 5 componentes del Control Interno que contiene el Informe de COSO serán los que utilizaremos en esta investigación

El libro de Bishop T & Hydoski F (2010) titulado Capacidad de Recuperación Empresarial Administración del Creciente Riesgo de Fraude y Corrupción publicado por la Editorial Ecoe Ediciones Esta obra plantea en un contexto bastante práctico y sencillo la forma como las empresas a nivel mundial deben enfrentar los riesgos de fraude y corrupción por lo que es de suma importancia para esta investigación pues los autores proponen un sistema de identificación y valoración del riesgo de fraude y corrupción que permita diseñar e implementar una estrategia fuerte de administración del riesgo de fraude y corrupción que este vinculada a sistemas fuertes de control interno por lo que destacan la importancia de los componentes del control interno entre ellos el

ambiente de control como elemento crucial de las estrategias anti fraude y anti corrupción

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

La tesis doctoral de Hernández C A (2011) presentada en la Universidad Autónoma de Nuevo León (México) si bien no está relacionada de manera directa con nuestra investigación ya que se concentra en aspectos fiscales tributarios si coincide en uno de los puntos fundamentales que estamos estudiando es decir el control interno el cual es comun y aplicable a cualquier área de una organización

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

Otro trabajo (tesis) que consideramos pertinente tomar como referencia para nuestra investigación es el de Campos G C (2009) titulado Los procesos de control interno en el departamento de ejecución presupuestal de una

institución del Estado sustentado en la Universidad Nacional Mayor de San Marcos (Peru) En este trabajo el autor destaca y explica las áreas de la organización publica en las que debe incidir el control interno aspecto que es relevante para esta investigación para poder estudiar y constatar si existe o no relación con los aspectos de la organización que examina el Control Previo

En esa misma línea otra de las obras que no podemos dejar de considerar como referencia en esta investigación es la de Gaitán R (2006) denominada Control Interno y Fraudes con base en los ciclos transaccionales Análisis de Informe COSO I y II publicada por la editorial Ecoe ediciones La obra presenta entre la diversidad de temas las deficiencias más comunes de control interno la relación del control interno con los fraudes la presentación fraudulenta en los Estados Financieros así como el análisis de los fraudes para su prevención

El autor plantea la relación entre la actividad económica las transacciones básicas y los riesgos potenciales en toda empresa Sostiene que los riesgos deben ser coordinados entre los administrativos y quienes ejerzan el control Esta bibliografía como antecedente es fundamental si tomamos en consideración que el control previo es una modalidad de control que se ejerce sobre los actos de la administración en este caso de las empresas publicas que afectan patrimonios publicos

Coopers & Lybrand elaboró una obra titulada Los nuevos conceptos del Control Interno (Informe Coso) publicada por la editorial Ediciones Díaz de Santos Con esta obra se presenta la traducción al espanol del Informe COSO de 1992 con el propósito de que los profesionales cuenten con las definiciones concretas en todo lo relacionado con el Control Interno

En ese trabajo se presenta la definición de Control Interno y se indican los cinco componentes de dicho control entre otros aspectos Esta obra es de significativa importancia para nuestra investigación que también comprende el Control Interno y sus cinco componentes de conformidad con el Informe COSO pues nos permitirá tener acceso a información del Informe COSO originalmente en inglés pero traducido al espanol exponiendo los términos y definiciones que corresponden aplicar

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

habla frecuentemente incluso a nivel mundial de la importancia y necesidad de que las empresas tengan un gobierno corporativo

Otra bibliografía que debemos considerar en nuestro trabajo es la tesis a nivel doctoral elaborada en la Universidad de Málaga por Gámez I (2010) titulada Control Interno en las Áreas de Aprovisionamiento de las Empresas Publicas Sanitarias de Andalucía ya que en esa investigación desarrolla entre otros los aspectos relacionados con el Control Interno sus cinco componentes de conformidad con el Informe COSO y la justificación de dicho control en la administración publica específicamente en las empresas publicas Dicha investigación constituye una referencia directa por ser el control interno uno de los temas fundamentales de nuestro estudio además de que su aplicación se da a nivel de empresas publicas

Por otra parte hay que hacer énfasis en la importancia que tiene para esta investigación contar en su marco referencial con lo establecido en las Normas de Control Interno Gubernamental aprobadas mediante el Decreto Num 214 de 1999 ya que dichas normas aplicadas a las instituciones y empresas publicas siguen la misma orientación de los cinco componentes del Control Interno del Informe COSO

SISTEMA DE BIBLIOTECAS DE LA
UNIVERSIDAD DE PANAMA
(SIBIUP)

2 2 DEFINICIÓN DE CONTROL

El Control es una de los temas de considerable importancia tanto en la administración como en la Contabilidad y la Auditoría de una organización En ese sentido debemos tener presente que tanto el Control Previo como el Control Interno derivan precisamente del Control por lo que procederemos a presentar algunas de las definiciones que hemos investigado de conformidad con la revisión de la literatura en esta materia

Cabrera (2009 p 5) al referirse al control indica que

> Debe entenderse el control como una función administrativa ya que conforma parte del proceso de administración que permite verificar constatar palpar medir si la actividad proceso unidad elemento o sistema seleccionado está cumpliendo y/o alcanzando o no los resultados que se esperan

Por su parte Goxens A & Goxens M A (1998 p 21) sostiene que el control necesario para poder constatar el cumplimiento de las instrucciones cursadas por la Dirección en orden a la ejecución y previsión de actos y de los resultados conseguidos

Kast E & Rosenzweib E (1988 p 539) ilustran teóricamente y con una figura lo que se debe entender por Control

La palabra control tiene varios significados y más específicamente varias connotaciones que son importantes en el análisis Por ejemplo significa

1 Verificar

2 Regular

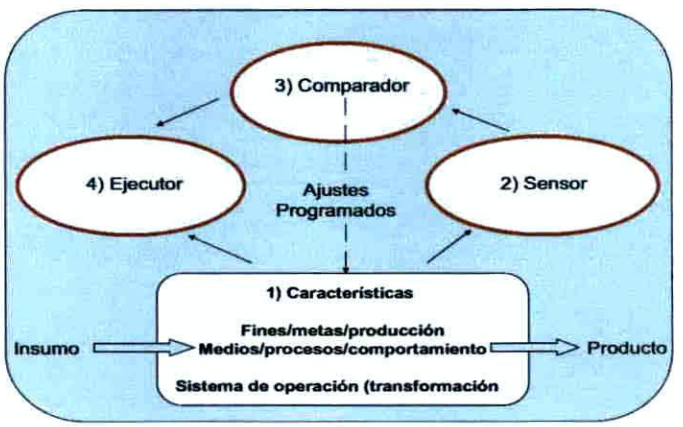
3 Comparar con un estándar

4 Ejercer autoridad sobre (dirigir u ordenar)

5 Limitar o restringir

Elementos básicos de un sistema de control 1) Una característica medible y controlable para la que se conocen estándares 2) Un medio (instrumento sensor) para medir la característica 3) Un medio para comparar los resultados reales con los estándares y evaluar las diferencias 4) Un medio para efectuar cambios en el sistema a fin de ajustarlo a las necesidades

Figura Núm.1 Elementos básicos de un sistema de control.



Fuente: Kast, Fremont E. y Rosenzweig, James E. (1988)
Pág. 539.

Polimeni, R., Fabozzi, F. & Adelbert A. (2005, p.10), al referirse al control destacan que:

> "Control se define como los pasos específicos emprendidos por la gerencia de la empresa para asegurar el logro de los objetivos de la organización y el uso efectivo y eficiente de sus recursos. La efectividad mide si se logró o no un objetivo..... El control implica hacer una comparación continua del desempeño real con los programas o presupuestos preparados durante la función de planeación".

Al exponer su definición sobre Control Goodman S & Reece J (1985 p 11) manifiestan que

> En casi todas las actividades de la compañía desde la etapa de planeación hasta su determinación y aun más allá la administración financiera registra el progreso tratando de asegurarse en forma continua de que las cosas vayan progresando de acuerdo con lo planeado Repitiéndolos una y otra vez en todas las operaciones el control y el seguimiento se vuelven una parte integral de cada actividad de la compañía

Segun Castillejos Jiménez H (2012 p 31) El control consiste fundamentalmente en el establecimiento de los sistemas que puedan medir los resultados tanto actuales como pasados en relación con los esperados

Mantilla S & Cante S (2006 p 3) sostienen que Entrar a definir control no es nada fácil su naturaleza es considerablemente compleja En su esencia es un objetivo de poder que le implica ser general y no particular"

La idea del control en las organizaciones difiere de la del control de las organizaciones La primera tiene una connotación de balance y equilibrio entre los intereses de los diferentes agentes la segunda sugiere manipulación incuso explotación de algunos agentes por parte de otros (Sunder S 1997 p 26)

Mantilla S (2003 p 59) manifiesta que el Control es un conjunto de normas procedimientos y técnicas a través de las cuales se mide y corrige el desempeno para asegurar la consecución de objetivos y técnicas

Cabe destacar que Cuervo-Cazurra 1996 (citados por Contreras & Garnica 2008 & Bohórquez L E 2011 p 45) al referirse al control indica que

> Desde una óptica global el control comprende la supervisión de las relaciones entre accionistas directivos consejo de administración empleados proveedores y otros stakeholders cuyos comportamientos e interacción determinan los resultados y la distribución de los mismos en la organización

Por su parte Pacheco S (2014 p 95) al hacer referencia al Control en un artículo sobre Contabilidad Publica sostiene que

> Uno de los principios y de los fines de la Contabilidad publica es el control pues mediante ella es posible comprobar hasta qué punto la administración financiera ha respetado las Leyes y Reglamentos y en particular la Ley de Presupuesto y si su conducta ha sido la más conveniente y oportuna Desde este punto de vista la Contabilidad como servicio la teneduría oficial de libros no es más que una forma de control y yerran quienes opinan que no se perjudica la

fiscalización si se separa la Intervención de la Contabilidad y se encomiendan estos servicios a oficinas y funcionarios diferentes

El académico Dorta Velázquez J (2005) al tratar sobre el tema del Control en la empresa desde el punto de vista de las teorías sostiene que

En este sentido Monllau (1997) concluye que a lo largo de la literatura organizativa se ha producido una evolución del concepto de control en la teoría clásica el control era considerado como sinónimo de autoridad la escuela de Harvard ve el control como un conjunto de mecanismos que permiten conseguir la congruencia de los objetivos La teoría de la agencia se limita a aplicar los principios y técnicas microeconómicas al concepto de control La teoría de los sistemas abiertos considera el control como un sistema que tiene por finalidad establecer un feed back entre el entorno en el que se mueve la empresa y la propia empresa La teoría contingente partiendo de la teoría de los sistemas abiertos considera que el diseño del control de la empresa depende de factores que caracterizan tanto el entorno de la empresa como de los que caracterizan a la propia empresa

Para esta autora en la literatura organizativa existe una abundante investigación normativa y empírica que toma el control como objeto

de estudio analizando su finalidad e importancia para un adecuado funcionamiento de las organizaciones

La INTOSAI en la Declaración de Lima (1977) sobre las Líneas Básicas de la Fiscalización del Sector Publico al referirse al Control sostuvo que

> El Control no representa una finalidad en sí mismo sino una parte imprescindible de un mecanismo regulador que debe senalar oportunamente las desviaciones normativas y las infracciones de los principios de legalidad rentabilidad utilidad y racionalidad de las operaciones financieras de tal modo que puedan adoptarse las medidas correctivas convenientes en cada caso determinarse la responsabilidad del órgano culpable exigirse la indemnización correspondiente o adoptarse las determinaciones que impidan o por lo menos dificulten en la repetición de tales infracciones en el futuro

En este punto resulta importante hacer referencia a algunos aspectos relacionados con los antecedentes del control organizacional para lo cual Franco Ruíz R (2001) nos indica que

> El control organizacional ha tenido su proceso de desarrollo en dos tendencias conocidas muy características cada una de las cuales comporta sus propios esquemas y filosofía así como una posición

política frente a las relaciones de poder y la concepción del Estado. Estos enfoques no son otros que el anglosajón y el latino.

Existen antecedentes del control en las culturas orientales, los cuales son desconocidos en nuestro medio, del cual se perciben solo algunos elementos incipientes ligados a tradiciones místicas, indicando la preocupación por las causas antes que por los problemas derivados de ellas dando origen a la práctica del ascetismo, logrando, al eliminar o reprimir las causas, evitar problemas, haciendo que las acciones humanas se orienten a la perfección: a la excelencia dirían los administradores.

1.1. La vertiente latina

Mientras el enfoque anglosajón tuvo origen en los intereses de las organizaciones privadas, a partir de la creación de las sociedades mercantiles en los albores de la sociedad mercantilista, el enfoque latino surge adherido a las estructuras del Estado en las etapas de transición de la barbarie a la civilización, realizando sus primeras síntesis en las estructuras estatales de las ciudades-estado de la Grecia clásica, cultura de excelentes filósofos y malos juristas, logrando el derecho su perfeccionamiento en el pujante desarrollo de la sociedad romana.

Los antecedentes del control latino no tienen relación con el auditing y el controller más bien con el nomenclátor que realizaba el control de los esclavos y el censor como vigilante de la vida privada de los senadores con objeto de cuidar el patrimonio publico frente a probables e indebidas apropiaciones En algunas reconstrucciones históricas se han confundido las funciones de administración y control porque éstas se han realizado con íntimas correlaciones asunto que debe ser descrito con algunos elementos adicionales de análisis

De las citas antes mencionadas podemos colegir que el Control es parte del proceso administrativo como también de la Contabilidad y por ende compara los estándares que se deben aplicar a lo que se va hacer o se haya hecho para determinar si se da o no el cumplimiento de tales estándares para que en caso contrario se puedan adoptar los mecanismos que permitan subsanar o corregir la gestión de que se trate

La literatura en esta materia también reconoce que quien ejerce las funciones de Control tiene poder para ejecutar esa función además de que ejerce labores de regulación precisamente para hacer más eficiente y efectiva la disposición de los recursos limitados con los que se cuenta en las organizaciones También sostiene la literatura que inclusive la Contabilidad es

una forma de Control Se sostiene que las Teorías de los Sistemas Abiertos de la Agencia y Contingente han proporcionado aportes al Control

2 3 CLASIFICACIÓN DEL CONTROL

Al revisar algunas de las clasificaciones de control que tiene la literatura encontramos que Langa & Garaizábal (1984) definen y clasifican la función de control de la Hacienda Publica de la siguiente manera

> CONTROL DE LA HACIENDA PUBLICA Se ha definido la función de control como la posibilidad para un órgano de investigar con fines de reparación (sanciones) o de prevención y en vista de un cierto interés confiado la gestión de otro órgano
>
> El control persigue así eliminar conflictos que surgieran si el controlado tuviera una forma de obrar inexacta fuera de las normas concretas que se le han dictado para su actuación
>
> Los criterios de clasificación de los controles son los siguientes
>
> 1 Por el carácter de las personas controladas
>
> Sobre los administradores
>
> Sobre los contables
>
> 2 Segun la naturaleza de los hechos sujetos a control

Ingresos

Gastos

3 Por el momento del control

A priori

Concomitante

A posteriori

4 Por la naturaleza de los organismos que ejercen el Control

Administrativo

Jurisdiccional

Político

No obstante estas clasificaciones teóricas se interfieren en la práctica Por ejemplo el control parlamentario es un control a posteriori que se ejerce sobre los administradores

Si tomamos como referencia la clasificación antes citada tenemos que la Contraloría General de la Republica es un organismo que ejerce los Controles a priori (control previo) y posteriori (control posterior) por mandato de la Constitución Nacional y las leyes 22 de 1976 y 32 de 1984 que también la

faculta para determinar los casos en que ejercerá dichos controles sobre los actos de manejo

Este organismo de control es un ente administrativo de la administración publica independiente de los órganos o instituciones controlados

Ejerce su labor de control sobre los administradores y sobre los contadores de la administración publica panameña Su campo de acción tiene como objeto el control de los ingresos y gastos y adicional a ello el control de los bienes publicos Sus componentes son fiscalización regulación y control

El Control Previo de la Contraloría General de la Republica está claramente definido por la facultad que posee este organismo de fiscalización contemplada en el artículo 77 de la Ley 32 de 8 de noviembre de 1984 de poder improbar los actos administrativos que afecten patrimonios publicos argumentando razones de carácter legal o económica

Esta intervención de carácter previa a la ejecución de los actos administrativos que afecten patrimonios publicos tiene como objetivo garantizar la transparente correcta y legal utilización de los recursos publicos e improbar tales actos si no se ajustan a estos principios y planes entre ellos los establecidos en la Ley de Presupuesto vigente

Figura Núm.2 Clasificación Convencional del Control

Según su relación con lo controlado	➢ Interno o Externo ➢ Directo o Indirecto
Según la oportunidad de Realización	➢ Previo (o el que guía) ➢ Perceptivo (ó concurrente o el si no, o de inspección) ➢ Posterior
Según el objeto de Control	➢ De legalidad ➢ De mérito ➢ De resultado
Según su alcance	➢ Sobre las personas ➢ Sobre la gestión
Según la forma del acto	➢ Legislativo ➢ Administrativo ➢ Jurisdiccional ➢ Técnico
Según el instrumento empleado para controlar	➢ Manual ➢ Mecánico ➢ Humano ➢ Institucional ➢ Automático ➢ Mixto
Según la medición que emplea	➢ Analógico ➢ Digital ➢ Analógico – digital
Según el nivel operativo	➢ Normativo ➢ Procedimental ➢ Técnico

Fuente: Mantilla, S. (2003, p.74).

2 4 CONTROL PREVIO

Tal como pudimos observar en la figura anterior sobre la clasificación convencional del Control y aplicado al caso panameno se colige que el Control Previo es un control externo directo de carácter previo como su nombre técnico de legalidad y económico recae sobre las personas que administran o custodian fondos o recursos publicos de allí que los actos de manejo de tales recursos se materialicen a través de actos administrativos

En el Primer Congreso de Entidades Fiscalizadoras llevado a cabo en el año 1953 en la ciudad de la Habana Cuba citado en la publicación Control Previo (1971 p 4) de la Contraloría General se indicó con respecto a ese control lo siguiente

> El Primer Congreso Internacional de Entidades Fiscalizadoras recalca la necesidad de un control previo o preventivo ejercido sobre los ingresos y sobre los gastos de las entidades publicas Cualesquiera que sean las modalidades de aplicación de dicho control previo es indispensable que lo ejerzan funcionarios publicos completamente independientes de los órganos sujetos a la fiscalización El Congreso declara también que dicho control previo debe completarse con la organización de un control a posteriori adecuado

La misma fuente referencial antes indicada, en sus páginas 5 y 6, señala que en el año de 1963, en Caracas, Venezuela se celebró el Primer Congreso Latinoamericano de Entidades Fiscalizadoras, por lo que al referirse al tema del Control Previo en Latinoamérica se hicieron las siguientes declaraciones:

> "Primero: Que el control previo constituye un elemento indispensable para obtener una correcta ejecución del presupuesto, impidiendo los errores e irregularidades que se presenten durante dicho proceso. Segundo: Que el control previo, para que sea eficaz, debe ser ejercido por organismos independientes de la Administración Central o de las Entidades Fiscalizadas. Tercero: Que el Control Previo debe ejercerse sobre el acto positivo dispuesto por la autoridad competente y antes de que el mismo comience a ejecutarse. Como complemento a la fiscalización que se puntualiza en la recomendación precedente, debe controlarse previamente tanto exigibilidad del compromiso contraído como el pago de la obligación pertinente. Cuarto: Que el control previo debe ejercerse en los organismos descentralizados plenamente; con las limitaciones y excepciones, que a juicio de las Entidades Fiscalizadoras, sean convenientes dada la naturaleza, localización y objeto del Establecimiento descentralizado, para el más eficaz logro de su misión.. "

Por su parte la Organización Internacional de las Entidades Fiscalizadoras Superiores (INTOSAI) al aprobar las Líneas Básicas de la Fiscalización en el Sector Publico a través de la Declaración de Lima (1977) específicamente en el Articulo 2 numeral 1 indicó que Si el control se lleva a cabo antes de la realización de las operaciones financieras o administrativas se trata de un control previo de lo contrario de un control posterior"

La Contraloria General de la Republica de Panamá (1971 p 1) Control Previo al referirse a este control indica

> El Control Previo constituye uno de los aspectos o facetas del control general que se ejerce sobre el manejo de los fondos publicos su denominación deriva de que el mismo se ejerce antes de que el Estado adquiera la obligación económica o de que se produzca el desembolso de fondos publicos

Ivanega M (2009 p 9) expresa su definición sobre el referido control de la siguiente forma

> Control previo es el practicado con anterioridad a la emisión del acto administrativo o a la realización de las operaciones financieras o administrativas y se le suele distinguir del preventivo el cual se ejerce sobre actos ya dictados pero aun pendientes de ejecución

La Ley 22 de 1976 por la cual se regula el Control Previo se refiere al mismo de la siguiente manera

> 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 publico antes de que tal afectación se produzca a fin de lograr que se realicen con corrección y dentro de los marcos legales

La Contraloría General de la Republica (1971 p 3) a través de una publicación denominada Control Previo se ha referido a ese control en los siguientes términos

> Se ha tomado en consideración que en esta etapa la actuación del agente fiscalizador es efectiva pues evita oportunamente que se contraiga la obligación o se realice el desembolso de fondos publicos en forma irregular en cambio si la función de control se ejerce con posterioridad a dicho momento entonces es difícil corregir la actuación y en muchos casos imposible la recuperación de los fondos indebidamente desembolsados

Es importante puntualizar que la Contraloría General de la Republica empezó a aplicar el control previo en las órdenes de pago o cheques el 1 de abril de 1977 tal como lo narra Bonilla Amílcar (1992)

La misma Constitución le da amplia facultad al Contralor General para ejercer el control previo y la Ley 22 de 1976 cuando se refiere al refrendo de un acto de manejo no lo circunscribe o restringe al acto en que se reconoce el crédito a cargo de un Tesoro Publico sino que aluden en forma genérica a cualquier acto de manejo por lo cual se incluye en él a la orden de pago

En base a esta norma legal fundamentada en el Artículo 240 Numeral 2° de la Constitución Nacional la Contraloría General implantó la contrafirma en los cheques de todas las Entidades Publicas el día 1° de abril de 1977 medida que ocasionó el rechazo de muchas Entidades como el INTEL INAC IDAAN el Ministerio de Obras Publicas etc alegando que esta medida ocasionaba la duplicidad de funciones burocratización innecesaria y que esa medida sólo indicaba la incapacidad de la Contraloría para hacer efectivo su control directo sobre el manejo de los fondos del Estado y no como una consecuente solución al problema Además se dijo que la medida era desacertada porque en nada contribuía a consolidar la dignidad de los Directores Generales Autónomos al ser sometidos a la contrafirma de un Auditor quien no estaba a su nivel jerárquico

Cabe destacar que el autor relata también que a consecuencia de la implementación de la contrafirma en los cheques oficiales el Director del Instituto de Acueductos y Alcantarillados Nacionales (IDAAN) envió consulta al Procurador General de la Nación y que este concluyó que la medida adoptada por la Contraloría es legal y no viola nuestro ordenamiento jurídico

En ese sentido el autor aclara que la opinión el Senor Procurador sólo viene a convalidar un hecho que ya la Contraloría estaba ejecutando Por tanto no es cierto que la existencia de la contrafirma se haya originado en esta opinión del Procurador"

La Contraloría General de la Republica (1993 p 152) en el Informe del Contralor General de la Republica se volvió a referir al Control Previo en los siguientes términos

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

Suprimir el Control Previo y que en su lugar se aplique, un Control Posterior, seria 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".

Cabe destacar, que en el Informe del Contralor General de la República (1992), al referirse sobre el Control Previo se señaló:

"....

Hemos encontrado en el Control Previo un elemento indispensable para la correcta ejecución del Presupuesto, disminuyendo los errores, los excesos y las irregularidades que pueden presentarse durante dicho proceso.

Con el Control Previo se ha podido mejorar las finanzas públicas, ya que a través de su ejercicio se ha podido intervenir a tiempo oportuno para evitar que se produzcan erogaciones ilegales de fondos públicos.

Ejerciendo solo el Control Posterior la gestión de fiscalización se limitaría a actuar después de producida la erogación a efecto de reparar el daño y exigir responsabilidades Como sabemos el inconveniente de esta situación es evidente ya que es difícil en la mayoría de los casos obtener el reembolso de los fondos ilegalmente gastados

Los antecedentes históricos en nuestro país demuestran que cuando se meten delitos contra los patrimonios publicos es muy alto el índice de sindicados que permanecen en la impunidad Esto obedece a complicaciones y demoras en la investigación a prescripción de la acción penal a que el sindicado escapa y a otras causas

Es necesario que la Contraloría esté dotada de facultades para intervenir antes de que el gasto se produzca y después de producida la erogación o la afectación del patrimonio publico incluyendo el Control Jurídico el Control Económico y el Control Contable

En las entidades publicas donde la Contraloría no ha ejercido el Control Previo por falta de acción u omisión de esta atribución la realidad y experiencia han sido sumamente lamentables para el Estado

No está demás transcribir unicamente como antecedente histórico de dilapidación de fondos publicos el que nos señala Vásquez Juan Materno (1981 ps 15-16) en el que sostiene que

> Los Millones de la posterdad un recurso hacendístico dilapidado Nuestra Republica surgió a la vida independiente con un patrimonio hacendístico integrado además de los bienes que enumeraba el Artículo 115 ya transcrito con un capital en efectivo de B/ 10 000 000 en moneda de oro entregados por los Estados Unidos de Aménca a título de compensación por la concesión del Canal de Panamá y el derecho a una anualidad también por dicho concepto de B/ 250 000 también moneda de oro de ese país tal como se dispuso en el Artículo XIV del Tratado sobre el Canal de 1903 (El pago de estas anualidades fue diferido hasta nueve anos después de la entrada en vigencia del Tratado)
>
> Jamás dineros publicos algunos fueron peor dilapidados que los indicados 10 000 000 de dólares los cuales nunca ingresaron a las cuentas nacionales (1) Sobre la historia de cómo se esfumaron esos dineros publicos puede verse el Informe de la Comisión Especial designada mediante la Ley 30 de 1936 que reposa en los Archivos Nacionales

2 5 SIMILITUDES Y DIFERENCIAS ENTRE EL CONTROL PREVIO Y EL CONTROL POSTERIOR

El Control Posterior en el sector publico panameno al igual que sucede con el Control Previo son mecanismos o formas de control externo que ejerce la Contraloría General de la Republica sobre los actos de manejo de fondos y bienes publicos a través de las Direcciones de Fiscalización General y Auditoria General las cuales ejercen sus funciones apoyadas por personas técnico en las áreas de ingeniería asesoría jurídica asesoria económica y financiera presupuestaria etc dependiendo de la naturaleza del acto sujeto a la fiscalización Cabe destacar que hay otras Direcciones que ejercen estos controles o uno de ellos tal como sucede con la Dirección de Consular Comercial en lo atinente a fiscalización de los actos de manejo de las embajadas y consulados

El Control Previo y el Posterior son formas de control externo pues no han sido establecidas por las entidades publicas fiscalizadas sino que es la Contraloría General de la Republica en virtud de lo preceptuado en las disposiciones vigentes la institución que ejerce dichos controles El examen de cuentas o la Auditoría son las formas como se manifiesta la fiscalización por parte del organismo de control mediante el Control Posterior

Ambos controles se diferencian en que uno es previo y el otro posterior mientras que el Control Posterior lleva implícito que se trata de una auditoría o

examen de cuentas el Control Previo si bien utiliza en su aplicación información de estas fuentes no constituye ni tiene el alcance y profundidad de una auditoría

Torres L & Brusca I (1995) sostiene que La diferencia entre el control previo o preventivo y control a posterior radica en el momento en que se ejerce el control

Mientras que el Control Previo puede llegar a detectar actos irregulares y por ende impedir su ejecución el Control Posterior recae sobre actos o transacciones consumadas por lo que a través de ese control se procura advertir tales irregularidades para que a través de las autoridades administrativas y jurisdiccionales competentes se adopten los mecanismos que permitan el mejoramiento de los controles internos así como la determinación de responsabilidades como también el reintegro al tesoro publico respectivo de los recursos que hayan sido sustraídos o utilizados ilícitamente

De allí pues que Jaén Pérez (2000) considere que si es reemplazado el Control Previo por el Control Posterior estaríamos frente a un sistema de control de detección de actos ilícitos y no en la prevención de estos actos

A través del Control Posterior se hacen evaluaciones de los controles internos mientras que no es competencia del Control Previo hacer este tipo de evaluaciones aunque ello no implica que de detectarse fallas en el control

interno producto de la revisión de los actos de manejo se adviertan las mismas a través de la fiscalización previa para que sean subsanadas

La fiscalización mediante el Control Posterior no forma parte del perfeccionamiento del acto de manejo sujeto a fiscalización sin embargo en el Control Previo para que el acto quede formalizado tiene que ser refrendado por el organismo fiscalizador siempre que el mismo sea económica y jurídicamente viable de acuerdo a los procedimientos normativas y guias en materia de fiscalización esto se colige de lo expresado en el Artículo 77 de la Ley 32 de 1984

Por ello Berbey E (1996 pp 130 y 131) al hacer referencia a los aspectos que debe considerar el fiscalizador que ejerce el Control Previo sostiene que

> Ante cualquier actuación administrativa que implique compromiso pago o disposición de bienes fiscales por parte del Estado o sus entidades publicas o municipales el fiscalizador debe conocer analizar y comparar los aspectos fundamentos y los efectos que sobre el erario o patrimonio publico trae consigo esa actuación Este proceso de comparación se hace tomando en consideración como patrones los procedimientos administrativos y contables normas juridicas la experiencia y prácticas administrativas originadas en virtud de la naturaleza del ente fiscalizado la comprobación de la

existencia de partidas presupuestarias y de liquidez financiera. Con lo anterior el fiscalizador en la mayoría de los casos llega a estar lo suficientemente ilustrado como para exponer críticas mediante el refrendo que configura una crítica positiva de la viabilidad de la actuación, o por el contrario el no refrendo de lo actuado, lo cual sería considerado una crítica negativa que debe fundamentar por escrito. Al ente fiscalizador no le es permitido abstenerse de ejercer sus funciones".

Mientras que en la Auditoría el examen concluye con un informe en el cual se consigna la opinión del auditor, en el Control Previo, se concluye con el refrendo o denegación del refrendo al acto de manejo, sin que esto implique que el fiscalizador sea un coadministrador, ya que solo es responsable de que el acto administrativo cumpla con las normativas y los aspectos que le corresponde fiscalizar de conformidad con las guías de fiscalización y demás circulares e instructivos emitidos por la Contraloría General de la República, sin que ello conlleve que está avalando la decisión administrativa de la entidad fiscalizada.

Solo podría darse algún informe de evaluación fiscal o concomitante, en la etapa del Control Previo, en los casos especiales en los que se haya ordenado realizarlos, o selectivamente, para constatar la entrega de mercancías u otros alcances que permitan corroborar la corrección de las transacciones amparadas por los actos de manejo sujetos a fiscalización.

2.6. VENTAJAS Y DESVENTAJAS DEL CONTROL PREVIO

La Declaración de Lima (1977), sobre las Líneas Básicas de la Fiscalización, al referirse a las Ventajas y Desventajas del Control Previo, sostiene que:

> "El control previo ejercido por una entidad Fiscalizadora Superior, implica la ventaja de poder impedir un perjuicio antes de producirse este, pero la desventaja de comportar un trabajo excesivo y de que la responsabilidad basada en el derecho público no esté claramente definida".

En este aspecto de las ventajas y desventajas que tiene el mencionado control, además de las indicadas anteriormente en la Declaración de Lima, podemos citar textualmente las mencionadas por Jaén N. (2000, ps.118-120), quien las presenta de manera práctica, de la siguiente manera:

"Ventajas

a. Se controla el gasto antes de su ejecución, de manera que se puede prever el cumplimiento de los procedimientos y la ley.

b. La presencia de los Fiscalizadores (as) en cada entidad del Estado influye en el ánimo de los funcionarios a no cometer faltas o irregularidades.

c. Se fiscaliza y controla en gran medida el uso de los bienes del Estado. Como es el caso de la verificación de los inventarios (mobiliarios, equipos, materiales, etc.).

d. La fiscalización en las acciones de personal, como nombramientos, licencias, etc., previene la comisión de actos ilícitos en estos rubros.

e. El control periódico del pago de salarios permite conocer si los funcionarios realizan sus labores para las cuales fueron contratados y minimiza la existencia de las llamadas botellas.

f. El control que se realiza al Presupuesto permite una ejecución razonable y la contención del gasto en tiempo de crisis.

g. La fiscalización diaria de cada institución permite detectar si los registros presupuestarios y de contabilidad se hacen oportunamente.

h. El Control Previo previene la entrega al Estado de obras defectuosas, y que sean terminadas en el tiempo estipulado,

de lo contrario que se apliquen las multas y fianzas que corresponden

i El Control Previo evita que se hagan pagos o se otorguen créditos a quienes no les corresponda

j Los funcionarios fiscalizadores desempenan una labor de asesoría y docencia en la administración publica panameña

Desventajas

a La ejecución de los planes y proyectos sufren retrasos por los pasos que involucra la fiscalización en el Control Previo

b Los actos administrativos son sometidos a la aprobación o negación del funcionario que fiscaliza

c Una conducta negativa del fiscalizador (a) interfiere en las decisiones de la administración

d Cuando el Control Previo se convierte en una burocracia inoperante

e El Control Previo no permite que los funcionarios de la administración desarrollen una conciencia de responsabilidad

f Se dedica mucho recurso para verificar los pasos que debe dar un documento en vez de dirigir la atención a la verificación de la obtención de recursos

Todo lo anterior nos presenta el panorama de las ventajas y desventajas que tiene la función fiscalizadora que se ejerce a través del Control Previo de lo cual se observa que son mayores las ventajas que tiene dicho control pues hay posibilidades de que a través del mismo se pueda impedir la ejecución de actos que contradiciendo a la ley y las reglamentaciones administrativas y contables también afecten el patrimonio publico

Cabe destacar que Meono Segura J (2009) al reflexionar sobre las desventajas del Control Posterior en Costa Rica lo cual pareciera privilegiar el Control Previo como mecanismo ventajoso de control sostiene que

> Las desventajas del control a posterior son evidentes pues hemos hecho ver con claridad hasta ahora cómo ello sólo permite la realización de análisis cuando el dano está hecho también hemos dado evidencia sobre cómo el haber privilegiado este tipo de control ha permitido que la Contraloría incumpla su obligación de exigir del Gobierno y sus instituciones toda la rendición de cuentas y transparencia además de una mayor eficacia referidas en el presente estudio

El Control Previo presenta una serie de ventajas siendo la más importante de todas la de poder impedir que se perfeccionen actos de manejo

que afecten el patrimonio público y que infrinjan las disposiciones legales, contables y administrativas vigentes.

2.7. ALCANCE DEL CONTROL PREVIO

2.7.1. Desde el punto de vista teórico del Control y la Contabilidad

La fiscalización de los bienes del Estado, ha sido un tema de preocupación, que se ha discutido permanentemente a nivel doctrinal, y consideramos que ello se debe a que, tal como lo indica Due & Friedlander, 1981 (citados por Martínez 1989), "A diferencia de los bienes privados que brindan sus beneficios en forma directa a individuos que los consumen de manera independiente, los bienes públicos se ofrecen conjuntamente a la comunidad".

Es decir, estos bienes van orientados a la satisfacción de las necesidades públicas o colectivas, de allí la importancia que conlleva su control o fiscalización.

Algunos de los esfuerzos encaminados a lograr una mayor fiscalización o control sobre estos bienes, se observan, por ejemplo, en el IX Congreso de la Organización Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores (INTOSAI), llevado a cabo en Lima, Perú en 1977, del cual forma parte nuestro país, en el

cual se aprobó La Declaración de Lima sobre las Líneas Básicas de la Fiscalización en el Sector Publico

En dicha declaración específicamente en el Artículo 2 numeral 1 se estableció que Si el control se lleva a cabo antes de la realización de las operaciones financieras o administrativas se trata de un control previo de lo contrario de un control posterior"

Esa organización también dejó manifestado en esa misma declaración y artículo pero en el numeral 3 que el Control Previo tiene la ventaja de poder impedir un perjuicio antes de producirse este pero la desventaja de comportar un trabajo excesivo y de que la responsabilidad basada en el Derecho Publico no esté claramente definida

En ese mismo sentido pero unos años antes una publicación sobre el Control Previo efectuada por la Contraloría General de la Republica (1971) al referirse a este control indicó que su denominación deriva de que el mismo se ejerce antes de que el Estado adquiera la obligación económica o de que se produzca el desembolso de fondos publicos

Por su parte al referirse al Control Previo Ivanega (2009) manifiesta que es el practicado con anterioridad a la emisión del acto administrativo o a la realización de las operaciones financieras o administrativas

Torres L et al (1995) sostiene que La diferencia entre el control previo o preventivo y control a posterior radica en el momento en que se ejerce el control

Al hacer referencia a la clasificación convencional del control y considerando la oportunidad en que se realiza Mantilla (2003) indica que es Previo o el que guía El autor reconoce de manera paralela dentro de la clasificación segun la oportunidad de realización la existencia de un control concurrente o de inspección además del control posterior

Villarroya (2003) al destacar la importancia del Control Previo en la prevención de la manipulación contable y de prácticas ilegales manifiesta que ese control Está destinado sobre todo a evitar la comisión de robos por parte del personal de la empresa

De acuerdo a los fundamentos teóricos antes indicados el Control Previo surge de la necesidad de ejercer una fiscalización sobre los actos de manejo de fondos y bienes publicos antes de que tales actos se concreticen o lo que es lo mismo comprometan al Estado o le ocasione desembolso de fondos

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 economia el derecho la ingeniería entre otras de acuerdo a la naturaleza del acto fiscalizado

También se nutre de la Auditoría y de la Teoría General del Control esta ultima que de acuerdo a lo indicado por Mantilla (2003) está elaborada para sistemas que ya están en operación los cuales necesitan regular dicha operación a fin de continuar satisfaciendo las expectativas y moviéndose en dirección de los objetivos propuestos teniendo en cuenta que el control de conformidad con lo expuesto por dicho autor es un conjunto de normas procedimientos y técnicas a través de las cuales se mide y corrige el desempeno para asegurar la consecución de los objetivos y técnicas

En este aspecto de los planteamientos teóricos y dado que el Control Previo al igual que sucede con la Contabilidad considera en su aplicación una serie de normativas no podemos pasar por alto las consideraciones expuestas por Cañibano & Gonzalo (1995) quienes al referirse entre otros al Programa de Investigación Legalista destacan que Códigos y normas legales La idea de plasmar en normas los criterios contables es casi tan antigua como la partida doble al extremo que Tua Pereda (1988) senala 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

Por tanto una investigación que comprenda aspectos relacionados con las disposiciones y criterios normativos que regulan el Control Previo como área de la disciplina de la Contabilidad con vista en los criterios doctrinales citados

aplicados por analogía permiten considerarlos dentro de un Programa de Investigación Legalista

Cabe destacar que los aspectos normativos sobre los cuales se aplica el Control Previo si bien recurre a la doctrina de la Contabilidad el Control la Auditoría el Derecho entre otras disciplinas no puede soslayarse que el ente que aplica dicho control está restringido en gran medida a lo que establezca las regulaciones legales en virtud del principio de legalidad que establece los Artículos 17 y 18 de la Constitución Política de la Republica de Panamá

2 7 2 Desde el punto de vista normativo y técnico

En Panamá la Constitución Política de la Republica vigente que data de 1972 (con algunas modificaciones) en su Artículo 280 numeral 2 estableció el Control Previo sobre los actos de manejo de fondos y otros bienes publicos como una de las funciones de la Contraloría General de la Republica

Otras normativas que debemos destacar en este estudio precisamente porque contienen la reglamentación legal del Control Previo que ejerce la Contraloría General de la Republica son precisamente la Ley 22 de 1976 la Ley 32 de 1984 y la Ley de Presupuesto General del Estado vigente

Hagamos un análisis comparativo entre la Ley 22 de 1976 y la Ley Num 75 del 2013 esta ultima que dictó el Presupuesto General del Estado y por

ende las normas generales de administración presupuestaria para la actual vigencia fiscal del 2014

La Ley 22 de 1976 de la cual transcribimos un fragmento establece la definición legal sobre Control Previo al indicar que es la fiscalización y análisis de las actuaciones administrativas que afectan o puedan afectar un patrimonio publico antes de que tal afectación se produzca a fin de lograr que se realicen con corrección y dentro de los marcos legales

Por su parte la Ley Num 75 del 2013 que ha reproducido en su Artículo 306 esa misma definición y reglamentación del Control Previo para este ano 2014 disposición que ya ha estado contenida en las leyes anteriores de presupuesto general del Estado desde finales de la década del 90 (con algunas modificaciones) establece a nuestro juicio una especie de restricción al ejercicio de ese control restricción que históricamente se ha contenido desde finales de los 90 en las leyes de presupuesto al plantear en el Artículo 306 de la actual ley presupuestaria vigente que El Control Previo se limitará a la verificación de la partida de gastos autorizada por la Ley de Presupuesto General del Estado y las normas legales aplicables

No obstante la norma legal presupuestaria en comento limita el Control Previo de la Contraloría General de la Republica a la verificación de la partida presupuestaria y al cumplimiento de las disposiciones legales lo cual contrasta

con las líneas básicas de la fiscalización consignadas en la Declaración de Lima de 1977 por lo que al constituirse la norma presupuestaria en una disposición posterior a la Ley 22 de 1976 y aplicable a todos los actos de manejo aunque no la compartamos en ese aspecto porque restringe el alcance del Control Previo tiene plena vigencia

El Artículo 74 de la Ley 32 de 1984 contempla como requisitos que debe verificar el ente fiscalizador al ejercer el Control Previo sobre las órdenes de pago con cargo al Tesoro Nacional u otro Tesoro Publico Que ha sido emitida de acuerdo con las disposiciones legales sobre la materia que está debidamente imputada al presupuesto que la partida presupuestaria respectiva tiene saldo disponible para cubrir la erogación que ha sido emitida para pagar bienes recibidos o servicios efectivamente prestados salvo las excepciones establecidas en la ley y que el beneficiario de la orden es titular efectivo del crédito

El Artículo 1076 del Código Fiscal indica cuáles son los requisitos para que una erogación del Tesoro sea válida es decir que tenga partida presupuestaria que el funcionario respectivo haya hecho el reconocimiento del crédito así como también se haya ordenado fiscalizado y refrendado el pago y que este se verifique con arreglo a la orden de pago correspondiente

En este punto es importante aclarar que la Contraloría General de la Republica por ser un ente fiscalizador no es coadministrador de la gestión

publica toda vez que la función y responsabilidad de ordenar gastos y administrar las instituciones fiscalizadas corresponde a los titulares de los respectivos entes publicos son ellos quienes conocen las decisiones administrativas operativas y financieras que deben adoptar en función de la misión legal que tiene la entidad la visión institucional el plan y las políticas de Estado que se entiende deben ir a favor del interés publico

Por ello son los administradores quienes deben decidir con arreglo a la ley qué bienes o servicios deben ser contratados a quién se nombra en qué momento se requiere entre otras funciones administrativas Por tanto la Contraloría General de la Republica no es competente ni responsable en estos aspectos pues dicha entidad solo tiene que fiscalizar regular y controlar que dichas actividades se hagan con corrección y de conformidad con la ley lo cual no implica que el ente fiscalizador sea responsable de la conveniencia oportunidad necesidad buen o mal juicio operacional administrativo o profesional contenido en las decisiones adoptadas por la administración que impliquen la disposición del patrimonio de la entidad

En ese sentido hay que destacar como normas que antecedieron la restricción en el alcance del Control Previo que establece el Artículo 306 de la Ley 75 del 2013 antes mencionada la aprobación en su momento por parte de la Asamblea Nacional de disposiciones de administración presupuestaria de legislaciones en materia de presupuesto general del Estado correspondiente a

las vigencias fiscales 1991 1992 1993 1994 y 1995 que destacaban que la Contraloría General de la Republica no podía tomar decisiones propias de los Directivos de las entidades publicas fiscalizadas

Entre las disposiciones que destacaban esto tenemos el Artículo 166 de la Ley 32 de 1990 (Presupuesto de 1991) el Artículo 160 de la Ley 32 de 1991 (Presupuesto de 1992) el Artículo 160 del Decreto de Gabinete 1 de 1993 (Presupuesto de 1993) el Artículo 211 de la Ley 32 de 1993 (Presupuesto de 1994) y el Artículo 214 de la Ley 32 de 1994 (Presupuesto de 1995)

Si bien la restricción en el alcance del Control Previo contenida en el Artículo 306 de la Ley 75 del 2013 específicamente de verificar la partida presupuestaria y los otros requisitos establecidos en la ley podría interpretarse como que la Contraloría no puede ver otros aspectos económicos distintos a la partida presupuestaria que la ley no le haya atribuido pero podría interpretarse que tal restricción no le impide verificar otros aspectos de naturaleza económica distintos a la partida presupuestaria o a los otros que le indique expresamente la ley

Esta disposición en nuestro concepto tiende a ser ambigua y a propiciar falta de certeza y seguridad jurídica con relación a las funciones de control que ejerce el ente fiscalizador Por tanto es recomendable que dicha disposición no sea contemplada en las leyes de presupuesto futuras empezando con la del año

2015 para que se pueda utilizar de allí en adelante sin ambiguedades la reglamentación del Control Previo contenida en la Ley 22 de 1976 y demás disposiciones de la Ley 32 de 1984 entre otras regulaciones en matena de Control Previo

Las Guías de Fiscalización emitidas y aprobadas por la Contraloría General de la Republica a través del Decreto Num 190-DFG del 2 de julio del 2009[2] incluyen el aspecto de la fiscalización en matena económica de la fuente de financiamiento con que debe estar amparado el acto de manejo al concretizar que la cuenta bancana a la que se le va a imputar el desembolso tenga fondos así como el cálculo de los tributos De igual forma plantea otros aspectos económicos como la verificación de las fianzas y demás garantías estas ultimas que están contenidas en la Ley 32 de 1984 el Texto Unico de la Ley 22 del 2006 en matena de contratación publica el Decreto 317 Leg del 2006 entre otras disposiciones

Las mencionadas Guías de Fiscalización establecen además un desarrollo bastante extenso pero detallado de todos los aspectos que la Contraloría General de la Republica al ejercer el Control Previo debe verificar en

---

[2] Publicado en la Gaceta Oficial Num 26 366-A del 11 de septiembre del 2009 De igual forma aparece publicado en la Gaceta Oficial Num 26620-A del 14 de septiembre del 2010 el Decreto Num 312-DFG del 25 de agosto del 2010 ambos emitidos por la Contraloría General de la Republica

los actos de manejo de las entidades fiscalizadas (contratos órdenes de compra gestiones de cobro cheques planillas entre otros) así como la documentación en la que se sustentan Esto sin contar con el Listado Verificador las Circulares y Manuales de Procedimiento que la Contraloría General de la Republica emite como organismo regulador de los fondos y bienes publicos para facilitar y al mismo tiempo reglamentar la administración y fiscalización de los recursos publicos información que también debe ser considerada al momento de ejercer el Control Previo

El proceso de fiscalización regulado a través de las Guías de Fiscalización abarca los actos de selección de contratistas o modalidades de licitaciones publicas y las contrataciones menores contratación directa o procedimiento excepcional de contratación subastas publicas órdenes de compra y contratos en general planillas proceso de pago al crédito y al contado entre otros ya que en ellas se concentra los diversos aspectos que desde el punto de vista jurídico técnico y económico deben ser fiscalizados a través del Control Previo

Es importante indicar que si bien la Contraloría durante su revisión puede llegar a detectar y evitar que se contraigan compromisos o se hagan pagos onerosos o que no correspondan en las contrataciones publicas demasiados complejas en las que se pactan multiples prestaciones y condiciones en una sola contratación más aun de precios provenientes de un acto de competencia y

presunta transparencia como sucede con la Licitaciones Publicas y otros procedimientos similares de selección de contratistas contenidos en la ley se hace bastante difícil determinar a través del Control Previo precios elevados sin que esto implique que el organismo fiscalizador haya actuado negligentemente o que esté consintiendo un acto incorrecto por no haberlos detectado

Y es que si bien es cierto el Control Previo es una fiscalización que también es multidisciplinaria dependiendo de la naturaleza y cuantía de la contratación dicho control no realiza los alcances y confirmaciones que sí se harían en una investigación con el tiempo la planificación y profundidad que conlleva una Auditoría en el sector gubernamental donde se hace un análisis entre otros aspectos de los nesgos así como de la materialidad además que en la auditoría ya no hay la presión del factor tiempo y de la necesidad en la pronta atención de los servicios e interés publico por la contratación sujeta a la auditoría presión que sí se presenta al momento de ejercer el Control Previo

Realizar una auditoría en estos casos en sustitución del Control Previo si bien profundizaría y permitiría ampliar los alcances de las confirmaciones e investigación en cada contratación o acto de manejo que emita la administración publica podría traer como consecuencia la paralización de la administración y los servicios publicos con la afectación que esto traería a los usuarios de dichos servicios

Otro factor importante en estos aspectos referentes a la fiscalización es que en muchas ocasiones al momento de realizarse una auditoría a través del Control Posterior sobre actos ya consumados se cuenta con información proveniente de denuncias o solicitud de investigación requeridas por las autoridades de instrucción que no existen porque no se han dado o los hechos de los que versan esas denuncias se desconocen y por ende pueden no ser detectados al momento de ejercer el Control Previo pues el mismo como control que es tal como sucede con el Control Interno procura brindar una seguridad razonable más no absoluta

Hay que puntualizar que por ser dicho control de carácter previo el mismo no es una modalidad de control posterior como sí lo son el examen de cuentas y la Auditoría esta ultima en la que incluso la teoría en esa materia reconoce el riesgo de detección

El Artículo 28 de la Ley 32 de 1984 aplicable precisamente en los exámenes de cuentas que es una función de Control Posterior faculta a la Contraloría General de la Republica a practicar investigaciones para determinar si el producto de las inversiones publicas corresponde a las sumas efectivamente gastadas

En ese sentido y en vista de la limitaciones que tiene el Control Previo es importante destacar lo señalado en el Informe del Contralor General de la

Republica (1993) cuando al referirse al Control Previo y al Control Posterior expresó que

> 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 publica
>
> A pesar de todo lo antes expuesto surgen dando con frecuencia casos de irregularidades y desvío de fondos publicos en diversas instituciones estatales lo que nos indica que aun existen formas de utilizar inadecuadamente los recursos publicos y burlar esta acción fiscalizadora
>
> Suprimir el Control Previo y que en su lugar se aplique un Control Posterior sería condenar a la administración publica panamena a un trauma indiscutible el cual estaría signado por un incremento desmedido de actos en perjuicio de la cosa publica
>
> 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

Como hemos podido observar a pesar de las limitaciones que pueda tener el Control Previo el mismo procura evitar dentro de su marco de acción que se materialicen actos de manejo que vulneren las disposiciones y procedimientos vigentes y/o causen un perjuicio económico al Estado

Es importante indicar que de conformidad con las Normas de Control Interno Gubernamental de Panamá[3] las entidades publicas son responsables de sus sistemas de control interno siendo las debilidades de ese control interno uno de los riesgos que afronta el patrimonio publico e inclusive el propio organismo superior de control es decir la Contraloría General de la Republica al momento de ejercer el Control Previo

Lo anterior implica que la Contraloría General de la Republica y por ende su personal fiscalizador al ejercer el Control Previo debe velar por la aplicación de las disposiciones legales vigentes entre ellas las de control y contabilidad cuya verificación se establece en las Guías de Fiscalización entre otras normativas en las que se orienta y sustenta las labores de Control Previo de conformidad con la actividad o área que se esté fiscalizando

---

[3] Emitidas por la Contraloría General de la Republica mediante el Decreto Num 214-DGA del 8 de octubre de 1999 publicado en la Gaceta Oficial Num 23 946 del 14 de diciembre de 1999

Por ejemplo si lo que se fiscaliza es una contratación debe verificarse el cumplimiento de las disposiciones pertinentes del Texto Unico de la Ley 22 del 2006 con sus reglamentaciones e incluso considerar los dictámenes de la Dirección General de Contrataciones Publicas del Tribunal Administrativo de Contrataciones Publicas fallos de la Corte Suprema de Justicia dictámenes de la Dirección General de Ingresos del Ministerio de Economía y Finanzas o dictámenes jurídicos o técnicos emanados de otras instancias de la misma Contraloría General de la Republica sobre la materia específica que se esté fiscalizando

En ese sentido las normas legales que crean y regulan las entidades publicas así como la naturaleza de esas instituciones sus procedimientos en materia contable y de control al igual que el interés publico deben ser considerados por la Contraloría General de la Republica al momento de ejercer su fiscalización tomando en consideración que los administradores publicos entre otros funcionarios o agentes de manejo deben comprobar ante el ente fiscalizador que ejerce el Control Previo la legalidad y corrección de los actos de manejo independientemente de la jerarquía o autoridad del funcionario obligado a rendir cuentas

Es importante en este aspecto destacar lo senalado por Gómez Maldonado M (2009 p 76) quien al referirse al criterio que debe imperar en

estos aspectos de transparencia en que los administradores publicos deben observar el interés publico contrastándolo el autor con la ciencia senala que

> Mas en cuestiones de interés publico sobre todo tratándose de la evaluación control e información de los dineros publicos no es conveniente ni acertado supeditarse al criterio de autoridad sino a su demostración y la ciencia se caracteriza por ello

En otro orden de ideas hay que destacar que existen casos en los que el sistema de contratación publica vigente permite que aunque habiendo precios elevados en alguno o algunos de los renglones de la contratación se pueda adjudicar y por ende al momento de ejercer el Control Previo no sea causal para denegar el refrendo Ver como ejemplo el Informe de Opinión Legal DJ 083-2013 del 30 de julio del 2013 emitido por el Director de Jurídico de la Dirección General de Contrataciones Publicas y publicado en la página web en Internet de esa entidad del cual seguidamente transcribimos los aspectos más relevantes obviando la información de la entidad publica municipal consultante y la empresa a la que se adjudicó

> nos consulta a cerca de la viabilidad en torno a la adjudicación del acto publico No 2013 5-34-0-04 CM-000732 toda vez que al parecer el unico proponente oferta un costo elevado en uno de los renglones del referido acto sin embargo su propuesta Global resulta

razonable tomando en consideración que el monto de la misma está por debajo del precio de referencia establecido en el pliego de cargos

Cabe mencionar que el referido acto segun establece su pliego de cargos es de adjudicación Global mantiene un precio de referencia de tres mil quinientos balboas (B/ 3 500 00) y su objeto contractual es la adquisición de Materiales de construcción para la reparación del puente de Quebrada de Vueltas sector Los Díaz

Tomando en consideración los elementos descritos en el párrafo anterior y que la propuesta de es por el monto Global de tres mil trescientos cincuenta balboas con 00/100 (B/ 3 350 00) quedando por debajo del precio de referencia siempre y cuando el proponente cumpla con todos los requisitos del pliego de cargos esta Dirección no encuentra obstáculo legal alguno para que el adjudique el acto publico en estudio a este proponente tomando en consideración que la modalidad de adjudicación es Global y que el precio total se ajusta al presupuestado por la entidad al momento en que convocó el acto en estudio

Como se observa estos casos se dan cuando el tipo de adjudicación contemplado en los pliegos de cargos de los actos de selección de contratista es global Es decir que se adjudica por el precio total de la oferta aunque

haya precios elevados en algunos renglones de la propuesta Lógico que en estos casos el precio total ofertado no debe exceder el precio oficial de la licitación (que es el presupuesto efectuado por la entidad licitante) es decir debe ser beneficioso para el Estado además de que la propuesta debe cumplir con las demás condiciones contenidas en la ley y el pliego de cargos Cuando la modalidad de la adjudicación de acuerdo al pliego de cargos es por renglón entonces sí debe considerarse para la adjudicación el precio cotizado en cada renglón de la propuesta además del cumplimiento de los demás aspectos contenidos en la ley y el pliego de cargos

Es importante destacar que la Contraloría General de la Republica cuenta con facultades tal como lo establece el Artículo 77 de la Ley 32 de 1984 para improbar por razones económicas o legales los actos de manejo de fondos y bienes publicos Dicha legislación establece 2 mecanismos para dirimir las improbaciones o denegaciones de refrendo de un acto de manejo una por insistencia del titular de la entidad que emitió el acto en cuyo caso la Contraloria puede refrendar el acto sí así lo considera o remitirlo a la Sala Tercera de lo Contencioso Administrativo de la Corte Suprema de Justicia para que esta se pronuncie sobre la viabilidad del mismo

Por otro lado la ley permite que el titular de la entidad en lugar de solicitar al Contralor la insistencia de refrendo presente el caso a la Junta Directiva o Corporación que ejerza la máxima autoridad de la entidad publica

para que esta determine si el acto debe o no refrendarse en cuyo caso de determinar que debe refrendarse tal corporación tendría que comunicarle al Contralor su decisión para que se refrende el acto de manejo objetado sin responsabilidad para el Contralor pero sí para los miembros de la junta directiva que hayan votado afirmativamente en caso de que posteriormente se detecten irregularidades

A continuación presentamos algunos casos en los que se han presentado conflicto en la interpretación por parte de la Contraloría General de la Republica y los órganos jurisdiccionales ante reparos efectuados por la primera durante los procesos de fiscalización Es importante destacar que como organismo integrante de un Estado de derecho la Contraloría General de la Republica en virtud de las normas constitucionales y legales debe cumplir con las decisiones de los tribunales aunque estas sean adversas a su posición

En este estudio solo hemos seleccionado algunos casos en los que se ha fallado en contra de la posición de la Contraloría General de la Republica y que a nuestro juicio plantean ambiguedades de interpretación en las normativas fiscales

Es importante destacar en este aspecto lo que indica Cañibano (1996) de que el debate sobre la interpretación correcta de una norma contable siempre es un tema de interés

2 8 ALGUNOS CASOS DE AMBIGÜEDAD EN LA INTERPRETACIÓN DE NORMATIVAS FISCALES RELACIONADAS CON EL MANEJO Y LA FISCALIZACIÓN DE RECURSOS PUBLICOS

2 8 1 Revisión del Pliegos de Cargos de las licitaciones publicas no corresponde a la Contraloría

1 Planteamiento del caso

La Contraloría General de la Republica emitió circulares en las que solicitaba a las entidades publicas que enviaran para su evaluación los pliegos de cargos de las licitaciones de sistemas de información (tecnología) antes de que se convocaran las licitaciones publicas Esto ocasionó que se presentara por parte de una de las entidades publicas una acción para que la Sala Tercera de lo Contencioso Administrativo de la Corte Suprema de Justicia anulara la decisión de la Contraloría General de la Republica

2 Interpretación jurisdiccional

Posteriormente la Corte Suprema luego de realizar el análisis de rigor mediante la Sentencia del 13 de octubre de 1993[4] declaró ilegal dichas circulares emitidas por la Contraloría General de la Republica destacando entre

---

Publicada en el Registro Judicial de Octubre de 1993 págs 245 – 249

otras consideraciones, "... que el Contralor General de la República no tiene facultades para intervenir en la evaluación, aprobación o desaprobación del pliego de cargo y especificaciones para refrendar los contratos celebrados por las instituciones públicas centralizadas, autónomas y semiautónomas, para la adquisición o arrendamiento de bienes, servicios, sistemas y consultoría de procesamiento automático de datos.."

3. Comentarios

Al efectuar una lectura completa del fallo, de la justificación proporcionada por el Contralor General de la República en este caso, y si observamos la Ley 22 de 1976, que regula el Control Previo, que facultaba también a la Contraloría a fiscalizar toda actuación administrativa que incluso pudiera afectar un patrimonio público, tal como estimamos sucede con el pliego de cargos de las licitaciones, todo parecía indicar, que el Contralor General de la República estaba ejerciendo una labor propia de sus funciones, al fiscalizar de manera previa, los pliegos de cargos o especificaciones, antes de que se convocara un acto público de licitación, para la adquisición de equipos de tecnología, por parte de las entidades públicas, a fin de evitar situaciones que pudieran afectar los intereses públicos.

Y esto tiene sentido, ya que producto de esos pliegos de cargos, se formalizaría posteriormente el contrato que sería sometido a la fiscalización y refrendo, que ejerce la Contraloría General de la República, a través del Control

Previo por lo que la acción del Contralor en este caso tenía como propósito la fiscalización previa de dichos pliegos antes de la convocatoria de la licitación publica es decir que desde el punto de vista de la fiscalización y la interpretación de la normativa antes del fallo se veía viable lo actuado por la Contraloría General de la Republica

No obstante desde el punto de vista administrativo se puede presentar una situación delicada que podemos traducir en la siguiente pregunta ¿Tiene la Contraloría General de la Republica la capacidad en recurso humano para revisar de manera previa todos los pliegos de cargos del sector publico con la diversidad complejidad técnica y volumen que permitan que oportunamente se puedan convocar los actos publicos sin afectar el interés o servicio publico?

Si bien en este trabajo no podríamos contestar científicamente esa pregunta pudiéramos pensar que desde el punto de vista administrativo quizás de haber fallado la Corte a favor de lo actuado por la Contraloría General de la Republica y de haberse extendido la revisión de pliegos de cargos a otros tipos de contrataciones dicho organismo de fiscalización podría no haber sido lo suficientemente ágil para atender oportunamente esas revisiones dado el volumen diversidad y complejidad de los pliegos de cargos sumado a las otras funciones que tiene que realizar dicha institución en ejercicio del Control Previo

Otro aspecto producto del análisis del fallo que nos parece fundado y acorde a las funciones de administración es que es la entidad licitante la que

conoce o sabe cuáles son los bienes o servicios que necesita Dejar que sea la Contraloría la que determine esto de manera conjunta con la entidad fiscalizada implicaría a nuestro juicio que el organismo de control incumera en funciones de coadministración y no de fiscalización

Si bien la Contraloría General de la Republica en ejercicio del Control Previo tiene que cumplir lo dictaminado en la referida sentencia no está demás que a través de instrumentos legales o reglamentarios se deje aun más aclarado para efectos de deslindar responsabilidades en el proceso de fiscalización que esa entidad fiscalizadora no revisará los pliegos de cargo ya que la actual legislación de contratación publica es decir el Texto Unico de la Ley 22 del 2006 con sus modificaciones establece que el pliego de cargos lo elabora de manera unilateral las entidades contratantes Cabe destacar que actualmente la Dirección General de Contrataciones Publicas ejerce las funciones reguladoras e inclusive resuelve los reclamos que se presenten con relación a los pliegos de cargos

Es importante destacar que las Guías de Fiscalización aprobadas por la Contraloría General de la Republica no contemplan la revisión de los pliegos de cargos

2 8 2 Revisión de las ponderaciones efectuadas por las Comisiones Evaluadoras de los actos de licitación publica no compete a la Contraloría

1. Planteamiento del caso

La Contraloría General de la República, en ejercicio del Control Previo, devuelve una contratación efectuada por una entidad pública, entre otros aspectos, por considerar que la misma no fue ponderada conforme al pliego de cargos. Al insistir la entidad pública contratante, para que se refrendara el contrato, la Contraloría opta por remitirlo a la Corte Suprema de Justicia, para que se pronuncie sobre la viabilidad del contrato.

2. Interpretación jurisdiccional

La Sala Tercera de lo Contencioso Administrativo de la Corte Suprema de Justicia, resuelve controversia suscitada, y mediante la Sentencia del 8 de junio de 2007[5], declaró viable jurídicamente el contrato indicando, entre otras cosas, que la "Contraloría General de la República debe concretarse a determinar si el contrato presentado para su refrendo, cumple con los condicionamientos para obtener dicha aprobación, esto es, si es legal y económicamente viable. En este discernimiento, no pueden utilizarse apreciaciones subjetivas que se refieren a la etapa precontractual, como lo sería la evaluación de las propuestas, la calificación de si éstas se ajustan o no, al pliego de cargos, o si representaban la mejor opción para los intereses del licitante, actividad que como queda expuesto, solo compete a la entidad contratante."

[5] Publicada en el Registro Judicial de junio de 2007, págs. 331 – 338.

3. Comentarios

En este fallo, la Corte Suprema de Justicia, interpretó que la Contraloría General de la República al ejercer sus funciones de Control Previo, no tenía facultades para evaluar las propuestas y determinar, si se ajustan o no al pliego de cargos, como tampoco si representan la mejor opción para los intereses de la entidad licitante.

Era lógico pensar, tal como lo hizo el Contralor General de la República en su momento, que en defensa de los intereses públicos que se materializaba a través de su fiscalización, podía objetar las contrataciones por esas causas.

Ahora bien, debemos ser críticos de la decisión jurisdiccional, por cuanto que impide jurídicamente a la Contraloría General de la República, fiscalizar y objetar aspectos que inclusive, pueden llegar a afectar los intereses del Estado.

Hay que destacar, que al indicar el fallo que la Contraloría debe circunscribirse a determinar si el contrato es legal y económicamente viable, pareciera no considerar, que por lo general las reglas y condiciones generales y específicas aplicables al contrato, en materia jurídica, técnica y económica, están contenidas en el pliego de cargos, ya que la ley de contratación regula de manera general, las contrataciones públicas, pero las reglas específicas de la contratación, se encuentran en los pliegos de cargos, quedando la viabilidad jurídica, técnica y económica del contrato, supeditada plenamente a las reglas

del pliego de cargos y al criterio y ponderaciones que emita la Comisión Evaluadora lo que minimiza el campo de acción del ente fiscalizador para objetar algun aspecto de la contratación que considere lesivo a los intereses del Estado

La Contraloría General de la Republica debe circunscribirse a cumplir el precedente jurisdiccional durante sus procesos de fiscalización sin embargo no está de más recomendar en virtud de la interpretación efectuada por el Tribunal contraria a lo actuado por la Contraloría General de la Republica que se deje aclarado en alguna norma jurídica sea ley o reglamento que la Contraloría General de la Republica en ejercicio del Control Previo no revisará las ponderaciones y dictámenes de las Comisiones Evaluadoras al revisar las contrataciones publicas salvo que se emita alguna disposición a nivel de ley que indique lo contrario Esto es necesario para que quede aun más aclarado que dicho organismo superior de control no fiscalizará los aspectos sobre los cuales la Corte le indicó que no tenía competencia

2 8 3 Los requisitos que establece el Artículo 1088 del Código Fiscal para el manejo de fondos publicos no aplica a los funcionarios de elección popular

1 Planteamiento del caso

La Contraloria General de la Republica denegó la inclusión de la firma de un funcionario titular de una Alcaldía por considerar que carecía de idoneidad

para el manejo de fondos publicos pues no cumplía plenamente con lo establecido en el Artículo 1088 del Código Fiscal

2 Interpretación jurisdiccional

La Sala Tercera de la Corte Suprema dictaminó a través de la Sentencia del 20 de febrero de 1995[6] que era viable el trámite de la nota de inclusión de firma del Alcalde en la cuenta bancaria oficial de la entidad municipal por cuanto que el Artículo 1088 del Código Fiscal solo aplica para los funcionarios de manejo nombrados y no para los de elección popular como era el caso del Alcalde Es decir la jurisdicción consideró que no era viable la acción de la Contraloría General de la Republica

3 Comentarios

Estimamos lógica la actuación de la Contraloría General de la Republica como organismo fiscalizador de los recursos publicos y por ende en defensa de los intereses publicos de considerar en su momento que no era viable autorizar

[6] Publicada en el Registro Judicial de febrero de 1995

la inclusión de firma en una cuenta bancaria oficial de un servidor público que no cumplía, a juicio de ese organismo de control, con las condiciones establecidas en el Articulo 1088 del Código Fiscal; no obstante, a pesar de ello, el fallo de la Corte aclaró la interpretación correcta que debía darse a esa disposición.

Sin embargo, y dado que la Contraloría debe cumplir con ese fallo en los casos que se presenten, es recomendable que se hagan los cambios legislativos correspondientes, para que se aplique por igual a todos los servidores públicos sean estos o no de elección popular, que ejerzan responsabilidades como funcionarios de manejo de fondos públicos, las reglas que establece el Artículo 1088 del Código Fiscal, ya que como está actualmente dicha disposición, crea un fuero a nuestro juicio no justificado, y por tanto, una desigualdad ante la ley, en un tema que involucra la reputación y transparencia del funcionario responsable en el manejo o administración de los recursos públicos, lo cual trasciende cualquier distinción relacionada con el cargo público que ocupe.

2.8.4. Los recursos provenientes de donaciones del extranjero, no les aplica las medidas de racionalización del gasto público.

1. Planteamiento del caso

Se trata de una improbación o denegación por parte de la Contraloría General de la República, del refrendo de unas contrataciones de servicios profesionales, de la Secretaría Nacional de Ciencia, Tecnología e Innovación

(SENACYT) por considerar que las mismas debían ajustarse a las disposiciones de racionalización del gasto decretada por el Órgano Ejecutivo

2 Interpretación jurisdiccional

A pesar de que la Contraloria General de la Republica consideraba viable la aplicación de las disposiciones en materia de restricción del gasto a contrataciones financiadas con recursos provenientes de un país extranjero fundado en una donación al Estado panameño la Sala Tercera de lo Contencioso Administrativo de la Corte Suprema de Justicia consideró mediante la Sentencia del 21 de enero de 2003[7] que la Contraloría General de la Republica no debió aplicar las reglas de racionalización del gasto a esos actos de manejo derivados de esos convenios

3 Comentarios

Aunque nos parece atinada la decisión de la Corte al igual como lo hemos hechos en los casos anteriores consideramos necesario se legisle en esa materia dejando consignado lo manifestado en la decisión judicial a fin de haya una regla a nivel de ley que en forma contundente indique que ese tipo de donaciones o ayudas internacionales no están sujetas a las medidas de restricción del gasto que se adopten Esto permitirá que al ejercer su función

[7] Publicada en el Registro Judicial de enero de 2003

fiscalizadora sobre estos recursos la Contraloría no aplique reglas de restricción del gasto

2 8 5 El principio de unidad de caja presupuestario no aplica en los casos en que la ley haya creado fondos especiales

1 Planteamiento del caso

La Contraloría General de la Republica consideró que el Hospital del Nino debía cumplir con el principio presupuestario de unidad de caja que en ese momento establecía el Artículo 204 de la Constitución Política de la Republica de que todos los ingresos y egresos debían estar consignados en el presupuesto ya que el fondo que manejaba la entidad en la práctica no se regía por ese principio

2 Interpretación jurisdiccional

En Sentencia del 21 de octubre de 1994[6] del Pleno de la Corte Suprema de Justicia la cual hace referencia a otra decisión jurisdiccional expedida por la Sala Tercera de la Corte Suprema de Justicia el 8 de abril de 1992 en la que se resolvió una controversia surgida entre el Hospital del Niño y la Contraloría

---

[6] Publicada en el Registro Judicial de octubre de 1994

General de la Republica con relación a la aplicación del principio presupuestario de unidad de caja establecido en la Constitución Política de la Republica

La Corte consideró que no le era aplicable dicho principio de unidad de caja a esa entidad y aclaró que podian haber fondos especiales a los que no le era aplicable dicho principio si la ley así lo establecía y que cada caso podía ser examinado por la Corte

3 Comentarios

A pesar de que a nuestro juicio la Contraloría tenía razón en lo que senalaba por cuanto la normativa constitucional no establecía excepción y el Hospital del Nino manejaba un fondo que no se regía por ese principio la Corte Suprema interpretó lo contrario Esta situación sin lugar a dudas es un claro ejemplo de ambiguedad en las normativas fiscales en este caso a nivel constitucional

Por lo anterior es conveniente que en una reforma constitucional se aclare la redacción de la disposición contentiva del principio presupuestario de unidad de caja o por lo menos a nivel de ley esto quede aclarado para otros fondos publicos que les aplique dicha excepción ya que el Artículo 236 de la Ley 75 de 2013 de presupuesto general del Estado a nuestro juicio no establece una norma cónsona en esta materia para los fondos especiales

Actualmente el Artículo 278 de la Constitución Política de la Republica de Panamá mantiene el mismo principio de unidad de caja por lo que consideramos hay ambiguedad en la normativa sobre esta temática

2 8 6 Conclusiones de los casos presentados

El estudio efectuado permite concluir que existen algunas disposiciones en el manejo de recursos publicos que tienen incidencia en la aplicación del Control Previo que no son claras y por ende pueden dar lugar a más de una interpretación Esta situación puede originar afectaciones y falta de certeza o seguridad jurídica en el ejercicio del Control Previo

Esto conlleva la necesidad de que el Estado a través de sus autoridades evalue estas disposiciones y todas aquellas que regulan el Control Previo para que se apliquen los correctivos que permitan las reformas o modificaciones pertinentes tal como lo hemos manifestado a lo largo de este estudio

Y es que aunque existan fallos de la Corte Suprema de Justicia que hayan sentado criterios en torno a la forma como la Contraloría General de la Republica debe ejercer en determinados casos el Control Previo estimamos que es necesario que esto quede regulado a través de una ley e incluso a nivel constitucional a fin de dar mayor seguridad y certeza a las reglas que deben ser aplicadas en la administración y fiscalización de los recursos del Estado lo cual

permitirá una delimitación de las responsabilidades de la Contraloría en estos casos, y por ende, evitar en lo posible la ambigüedad en las regulaciones.

2.9. DEFINICIÓN DE CONTROL INTERNO

Según el Informe COSO, presentado por Mantilla, S. (2007, p.4), se refiere al Control Interno de la siguiente manera:

> "El control interno se define ampliamente como un proceso realizado por el consejo de directores, administradores y otro personal de una entidad, diseñado para proporcionar seguridad razonable mirando el cumplimiento de los objetivos en las siguientes categorías:
> Efectividad y eficiencia de las operaciones.
> Confiabilidad de la información financiera.
> Cumplimiento de las leyes y regulaciones aplicables."

De igual manera, Mantilla, S. (2011, p.8) en su libro Auditoría del Control Interno Capítulo 1 ¿Qué es el Control Interno?, presenta la definición de Control Interno formulada por el informe COSO "Control Interno es un proceso, efectuado por la junta, la administración y otro personal, diseñado para proveer seguridad razonable en relación con el logro de los objetivos de la organización".

El Manual General de Contabilidad Gubernamental (2005, p.159) en su Capítulo VI Control Interno, define Control Interno como:

"El Sistema de Control Interno es la base sobre la cual descansa la confiabilidad de un sistema contable, su grado de fortaleza determinará si las operaciones reflejadas en los estados financieros, fueron registradas razonablemente y si los registros contables son confiables, o no. La responsabilidad por mantener una adecuada estructura de control interno recae sobre el Titular de la entidad, el cual debe realizar las estimaciones necesarias para asegurarse de que los beneficios esperados por la implantación de los procedimientos de control, son superiores a los costos de los mismos."

"La razón por la cual una compañía establece un sistema de control interno es para ayudarse a cumplir sus propias metas. El sistema consiste de muchas políticas y procedimientos específicos destinados a dar la administración garantías razonables de que se cumplirán las metas y objetivos que consideran importantes para la entidad. A menudo a estas políticas y procedimientos se les da el nombre de controles y en forma colectiva comprenden la estructura del control interno de la entidad." (Arens, Randal & Beasley 2007, p.302)

Whittington & Pany (2005 p 215) indican que para muchos la designación control interno son los pasos que toma una compania para prevenir el fraude tanto la malversación de activos como los informes financieros fraudulentos Otros admiten su importancia en la prevención del fraude pero creen que contribuyen además a garantizar el control de la manufactura y otros procesos

En ese mismo orden de ideas el control interno surgió como una respuesta a la necesidad de verificar la información contenida en los estados financieros y ha ido ganando importancia en la medida en que se orienta a solucionar los problemas derivados de la presentación fraudulentas de información de negocios (Mantilla S 2003 p 211)

Hernández Campos (2011 p 41) afirma Los controles internos surgen como una respuesta respecto al adecuado cumplimiento en la normatividad contable y en consecuencia contribuyen a generar la fiabilidad de la misma

Tanarro Nemiña F (2003) al analizar el sistema de control interno sostiene que

> Suele definirse el sistema de control interno contable como un sistema integrado y coordinado de controles financieros contables administrativos y de todo orden que diseñado por la gerencia de la entidad objeto de revisión tiene por objeto principal

Garantizar la integridad y exactitud del registro contable de las transacciones y de sus respectivos registros de base física o electrónica

Salvaguardar los activos contables físicos e intangibles incluidos los de la propiedad intelectual

Asegurar el cumplimiento de las políticas acordadas por la entidad

Cerciorarse de que las áreas de negocio de la empresa cumplen adecuadamente con un régimen disciplinario y de logro de resultados eficientes

Los controles internos deben ser estructurados en las empresas con el fin de garantizar sus operaciones pero ¿quién es el responsable de su diseno? Villarroya (2003 p 228) enfatiza que es responsabilidad de los administradores de la entidad y no del auditor el diseno implantación y mantenimiento de un sistema de control interno y que el mismo opere con efectividad

Entonces nos preguntamos solo les compete a los auditores internos la evaluación de los Controles Internos de la organización En ese sentido Meoño Segura J (2009) sostiene que el Control Interno no se agota por su lado en la labor de una auditoria interna pues el jerarca tiene la obligación y la potestad de controlar y evaluar sus propios procesos que son producto de sus propias decisiones

"El auditor deberá obtener un entendimiento del control interno relevante a la auditoría. Al obtener un entendimiento de los controles que son relevantes a la auditoría el auditor deberá evaluar el diseño de esos controles y determinar si se han implementado, mediante la aplicación de procedimientos, así como al realizar los cuestionamientos al personal de la entidad." (NIA 315, p.12 y 13).

Martínez Calderin, L., por su parte, al expresar cuál es la finalidad que se persigue con el Control Interno, indica que, "La finalidad del control interno es comprobar si la organización encuentra, cumple o alcanza los objetivos que persigue".

Por su parte, Gámez, I. (2011, p.13), sostiene que, "el sistema de control interno que sirve de base para que el auditor planifique su trabajo de auditoría, es aquel que puede tener incidencia sobre cualquier aspecto económico de la empresa".

Siendo lo anterior así, cuál sería la diferencia entre los controles internos de una empresa pública y de una empresa privada. Barquero, M. (2008), nos explica sobre este tema que:

> "La única diferenciación que podemos encontrar es el hecho de que se incluye como objetivo del Control interno el cumplimiento de la

legalidad Al ser tan importante que cualquier acto realizado por la Administración sea fiel a la normativa vigente es obvio que los sistemas de Control interno de las entidades publicas deberán contemplar controles que aseguren que esto se cumpla

En conclusión la literatura consultada con relación al Control Interno pone de manifiesto que su finalidad se centra en establecer las pautas que permitan comprobar si la organización a alcanzado sus objetivos dicho control tiene incidencia en aspectos económicos y cualitativos de la empresa y por consiguiente en los estados financieros Su establecimiento y funcionamiento es responsabilidad de la alta gerencia y de todos los colaboradores de la organización de conformidad con sus funciones El Control Interno puede ser contable administrativo e inclusive operacional y aplica tanto a la empresa privada como publica siendo que en las publicas se enfatiza aun más el control de la legalidad de las transacciones y brinda una seguridad razonable no así absoluta El Control Interno busca salvaguardar el patrimonio de las empresas sean estas publicas o privadas

2 10 DIVERSOS MODELOS DE CONTROL INTERNO

Con el propósito de disenar implementar y mantener el Control Interno han sido las agrupaciones de profesionales de la Contabilidad y Auditoria las que han presentado modelos de control para estandarizar los controles internos

En ese sentido, la literatura en esta materia nos indica que los modelos de control interno vigentes son:

- COSO: El Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission, se plantea en septiembre de 1992, en los Estados Unidos.
- COCO: Criteria of Control Board elaborado por The Canadian Institute of Chartered Accountants, en Canada durante 1991.
- ACC: El Australian Control Criteria fue desarrollado por el Instituto de Auditores Internos de Australia en 1998.
- CADBURY: diseñado en 1991, por el Comité Cadbury (UK Cadbury Committee), que integra el Consejo de Información Financiera, la Bolsa de Londres y la profesión de la Contabilidad, en el Reino Unido.

De estos modelos, el de mayor aceptación por los profesionales como administradores, contadores y auditores es el COSO, el cual se aplica en las Normas Internacionales de Auditoría (NIAS) o las INTOSAI GOV 9100, de la Organización Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores, y las Normas de Control Interno Gubernamental para la República de Panamá, esta última que está planteada en función de los 5 componentes del Control Interno que integran COSO.

En la figura núm.3, la cual presentamos seguidamente, se detallan los modelos de Control Interno descritos en este apartado.

Figura Núm.3 Modelos de Control Interno

MODELO	PAÍS ORIGEN	PROPÓSITO	ASPECTOS IMPORTANTES
COSO Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission	Estados Unidos	Apoyar a la dirección para un mejor control de la organización.	Incluye la identificación de riesgos internos y externos o los asociados al cambio. Resalta la importancia de la planificación y la supervisión. Plantea pirámide de componentes de control interrelacionados.
CoCo Criteria of Control Board	Canadá	Ayuda a las organizaciones a perfeccionar el proceso de toma de decisiones a través de una mejor comprensión del control, del riesgo y de la dirección.	Se sustenta en la teoría general de sistemas y de la contingencia. Resalta la importancia de la definición y adopción de normas y políticas. Plantea que la planeación estratégica proporciona sentido a la dirección. Define 20 criterios para diseño, desarrollo y modificación del control.
ACC Australian Control Criteria	Australia	Ayuda a las organizaciones a perfeccionar el proceso de toma de decisiones, dándole importancia a los trabajadores y a otros grupos de interés en el cumplimiento de los objetivos.	Resalta la importancia del autocontrol y confianza mutua. Hace énfasis en los conocimientos y habilidades para el desarrollo de una actividad. Incluye un modelo de gestión de riesgos.
Cadbury	Reino Unido	Adopta una comprensión de control más amplia. Brinda mayores especificaciones en la definición de su enfoque sobre el sistema de control.	Se soporta en el sistema COSO, exceptuando lo referente a sistemas de información, lo cual se incorpora en otros elementos.

Fuente: Bohórquez, Luz E. (2011). Gobierno Corporativo y Control Interno. Econ. Gest. Desarro. Cali (Colombia) N°. 12 39 - 57 Diciembre – 2011.

2 11 MODELO COSO

Por ser el modelo COSO el utilizado por los profesionales en la Republica de Panamá se realizó este estudio doctoral basado en este modelo

En 1992 se publicó un estudio importante sobre el control interno titulado Internal Control – Integrated Framework Fue patrocinado por el comité de Organismos patrocinadores de la Comision Treadway que es un grupo de organismos de contabilidad A menudo este estudio se conoce como COSO Report (Arens et al 2007 p 302)

Bishop T y Hydoski F (2010 p 50) al referirse a COSO manifiesta que

> COSO es la abreviatura del Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission Es una entidad del sector privado cuya meta es reducir la incidencia de la información financiera fraudulenta mediante el establecimiento de estándares para los sistemas de control interno

Jensen H (2011 p 16) al referirse al antecedente del marco del Control Interno segun COSO sostiene que

> Definir el marco de control interno fue la necesidad de desarrollar herramientas para combatir las irregularidades que se presentaban

en los estados financieros de las empresas que cotizaban en la bolsa en los Estados Unidos".

Gorri, A. & Giménez, L. (pág.5), al hacer un análisis del Informe COSO, y su aplicabilidad en el sector público, señalan que:

"El documento conocido en la práctica de auditoría, tanto en el entorno privado como público, como Informe COSO, si bien nacido desde y para el sector privado, establece una serie de pautas generales de funcionamiento sistémico, que puede adaptarse a la actividad gubernamental".

Por su parte, Seltzer, J.C. (2008), parte del criterio que con el Informe COSO:

"Se trataba entonces de materializar un objetivo fundamental: definir un nuevo marco conceptual del control interno, capaz de integrar las diversas definiciones y conceptos que venían siendo utilizados sobre este tema, logrando así que, al nivel de las organizaciones públicas o privadas, de la auditoria interna o externa, o de los niveles académicos o legislativos, se cuente con un marco conceptual común, una visión integradora que satisfaga las demandas generalizadas de todos los sectores involucrados".

Cabe destacar que de acuerdo al Informe COSO el control interno consta de 5 componentes a saber· Ambiente de Control Valoración de Riesgos Actividades de Control Información y Comunicación Monitoreo En ese sentido Gorri A & Giménez L (pág 5) al referirse en forma general sobre estos componentes y el objetivo que persigue COSO al igual que el concepto de control que el mismo plantea manifiestan que

> Brevemente el concepto de control establecido en el informe COSO determina que un sistema de control está conformado por cinco componentes relacionados entre sí e integrados en el proceso de dirección de la organización Estos componentes son entorno de control evaluación de riesgos actividades de control información y comunicación y supervisión Por su parte se establece que el objetivo organizacional está conformado por la realización de operaciones en forma eficiente y eficaz la generación de información financiera confiable y el cumplimiento de la normativa y leyes en el que se encuentra la actividad organizacional

Mantilla S (2007) que efectuó la traducción del idioma Inglés al Español del Informe COSO que se ha considerado para esta investigación presenta en resumen las definiciones de cada uno de los 5 componentes del Control Interno de la siguiente manera las cuales citamos textualmente

1 Ambiente de Control

El ambiente de control establece el tono de una organización para influenciar la conciencia de control de su gente Es el fundamento de todos los demás componentes del control interno proporcionando disciplina y estructura Los factores del ambiente de control incluyen la integridad los valores éticos y la competencia de la gente de la entidad la filosofía de los administradores y el estilo de operación la manera como la administración asigna autoridad y responsabilidad y cómo organiza y desarrolla a su gente y la atención y dirección que le presta el consejo de directores

2 Valoración de Riesgos

Cada entidad enfrenta una variedad de riesgos derivados de fuentes externas e internas los cuales deben valorarse Una condición previa para la valoración de riesgos es el establecimiento de objetivos enlazados en niveles diferentes y consistentes internamente La valoración de riesgos es la identificación y análisis de los riesgos relevantes para la consecución de los objetivos formando una base para la determinación de cómo deben administrarse los riesgos Dado que las condiciones económicas industriales reguladoras y de operación continuarán cambiando se

necesitan mecanismos para identificar y tratar los riesgos especiales asociados con el cambio

3 Actividades de Control

Las actividades de control son las políticas y los procedimientos que ayudan a asegurar que se están llevando a cabo las directivas administrativas Tales actividades ayudan a asegurar que se están tomando las acciones necesarias para manejar los riesgos hacia la consecución de los objetivos de la entidad Las actividades de control se dan a todo lo largo y ancho de la organización en todos los niveles y en todas las funciones Incluyen un rango de actividades tan diversas como aprobaciones autorizaciones verificaciones reconciliaciones revisión del desempeno de operaciones seguridad de activos y segregación de funciones

4 Información y Comunicación

Debe identificarse capturarse y comunicarse información pertinente en una forma y oportunidad que facilite a la gente cumplir sus responsabilidades El sistema de información produce documentos que contienen información operacional financiera y relacionada con el cumplimiento la cual hace posible operar y controlar el negocio Ella se relaciona no solamente con los datos generados

internamente sino también con la información sobre sucesos actividades y condiciones externas necesarios para la toma de decisiones y la información externa de negocios También debe darse una comunicación efectiva en un sentido amplio que fluya hacia abajo a lo largo y hacia arriba de la organización Todo el personal debe recibir un mensaje claro por parte de la alta administración respecto a que las responsabilidades de control deben asumirse seriamente Ellos deben entender su propio papel en el sistema de control interno lo mismo que cómo sus actividades individuales se relacionan con el trabajo de los demás Ellos deben tener un medio de comunicación de la información significativa en sentido contrario Ellos también necesitan comunicación efectiva con las partes externas tales como clientes proveedores reguladores y accionistas

Cada empresa debe capturar información pertinente financiera y no financiera relacionada con actividades y eventos tanto externos como internos La información debe ser identificada por la administración como relevante para el manejo del negocio Debe entregársele a la gente que la necesita en una forma y oportunidad que le permita llevar a cabo su control y sus otras responsabilidades

5. Monitoreo

"Los sistemas de control interno requieren que sean monitoreados, un proceso que valora la calidad del desempeño del sistema en el tiempo. Ello es realizado mediante acciones de monitoreo ongoing, evaluaciones separadas o una combinación de las dos. El monitoreo ongoing ocurre en el curso de las operaciones. Incluye las actividades regulares de administración y supervisión, así como otras acciones personales tomadas en el desempeño de sus obligaciones. El alcance y la frecuencia de las evaluaciones separadas dependerá primariamente de la valoración de riesgos y de la efectividad de los procedimientos de monitoreo ongoing. Las deficiencias del control interno deben reportarse hacia arriba, informando los asuntos delicados a la gerencia, a la junta directiva"

Figura Núm.4 Cubo de Componentes COSO

Ilustración tomada de: http://www.cancer.gov.co/images/dinamicas/meci.jpg

Al explicar el componente de Control Interno denominado Entorno de Control Whittington & Pany 2004 (citado por Vilona N (2005 p 90) indica que

> El contexto o ambiente donde se desarrollan las actividades organizacionales debe estar signado por la filosofía de gestión de la gerencia donde el control debe basarse en la integridad y el compromiso ético de los accionistas el cual debe reflejarse en todos los niveles de la organización Es importante también que la organización tenga clara tanto su visión como su misión y compartirla con todos los miembros de la misma para generar el sentido de pertinencia y motivar la capacidad de logro de lo contrario el conflicto de intereses impedirá alcanzar las metas organizacionales y obstaculizará el cumplimiento de las normas de control interno Para lograr un entorno de control apropiado deben tomarse en cuenta aspectos tales como la estructura organizacional la división del trabajo el estilo de gerencia y el compromiso por ser mejores

En lo referente al componente de Evaluación de los Riesgos Vilona N (2005 p 90) manifiesta que

Se entiende por riesgo la causa probable de que no se consigan los objetivos organizacionales La organización debe prever conocer y abordar los riesgos con los que se enfrenta para establecer mecanismos que identifiquen analicen y disminuyan los correspondientes En una organización se pueden distinguir dos tipos de riesgos El riesgo inherente y el riesgo de control El riesgo inherente se relaciona con las actividades propias de la organización es decir las que por sí mismas pueden ocasionar conflictos e incidir en la posibilidad de continuar con la premisa de Negocio en Marcha y el riesgo de control se relaciona con las alteraciones organizacionales que pueden sucederse por efectos del funcionamiento del sistema interno

Con respecto al componente de Actividades de Control Viloria N (2005 p 91) manifiesta que

En el diseño organizacional deben establecerse las políticas y procedimientos que ayuden a que las normas dictadas por la gerencia se ejecuten con una seguridad razonable para de forma eficaz enfrentar los riesgos que existen respecto a la consecución de los objetivos de la organización Dentro de las actividades de

control más comunes se pueden mencionar, el control del desempeño y el procesamiento de la información".

En lo que atañe al componente de Información y Comunicación, Viloria, N. (2005, p.91), sostiene que:

"El personal de una entidad debe no sólo captar una información, sino también intercambiarla para desarrollar, gestionar y controlar sus operaciones. La clave del aprendizaje organizacional se encuentra en el nivel de eficacia de la transmisión del conocimiento de cada individuo que pertenece a ella".

Viloria, N. (2005, p.91), al referirse al componente de Supervisión o Monitoreo, destaca que:

"Todo el proceso ha de ser monitoreado, con el fin de incorporar el concepto de mejoramiento continuo; así mismo, el sistema de control interno debe ser flexible para reaccionar ágilmente y adaptarse a las circunstancias. De acuerdo a la periodicidad de la supervisión, se puede clasificar en permanente o periódica. La supervisión es permanente cuando la acción se hace de forma continua, y en muchos casos es jerarquizada, es decir, el trabajo se va revisando desde los niveles inferiores (los que ejecutan la acción) hasta los

niveles superiores que son los responsables de la misma La supervisión será periódica cuando se establecen plazos para su realización tales como las revisiones que realizan los auditores externos o los comisarios

Gámez Peláez I (2010) al expresar los antecedentes por el interés del control interno en el sector publico de los países en desarrollo sostiene que

En el ámbito publico el interés por el control interno procede fundamentalmente de la década de 1970 cuando se observa que el sector publico crece de manera considerable en los países en desarrollo y cuando se buscan reformas dirigidas a mejorar la eficiencia y la eficacia organizativa de dicho sector

En este tipo de entidades el control interno debe ser entendido dentro del contexto de las características específicas de estas organizaciones es decir teniendo en cuenta

Su enfoque para lograr objetivos sociales o políticos

La utilización de los fondos publicos

La importancia del ciclo presupuestario

La complejidad de su funcionamiento (esto llama a hacer un balance entre los valores tradicionales como la legalidad integridad y transparencia y los modernos valores gerenciales como eficiencia

y eficacia) y el gran espectro correspondiente de su responsabilidad publica

Como se podrá observar la autora llama la atención de que uno de los objetivos del control interno en las organizaciones publicas es precisamente lograr los objetivos sociales

No obstante nada de lo antes manifestado se puede matenalizar si tal como lo indican Fronti de García L & Suárez Kimura E (2007 p 62) no se da el

> involucramiento de la totalidad de los integrantes de la organización en el buen funcionamiento del control interno
> Aun cuando las normas sobre el mismo estén dictadas y sean de excelente nivel de nada servirán si sus integrantes simplemente las ignoran (las desconocen no las aplican no las respetan y si son niveles de mando el mal ejemplo es aun más nocivo y se esparce dentro de la organización)

2 12 EMPRESAS PUBLICAS

La investigación doctoral realizada se delimitó a las Empresas Publicas que funcionan en la Republica de Panamá en esta sección se presenta sus aspectos

2 12 1 Definición

El Manual de Clasificaciones del Gasto Publico (2011 p 14)[9] define a las Empresas Publicas como

> aquellas entidades que dentro del Sector Publico se encargan de producir vender o comercializar bienes y servicios en gran escala Estas empresas pueden fijar sus precios más bajos que el costo total de producción o seguir políticas para el bienestar del productor o consumidor
>
> Las empresas publicas tienen patrimonio propio y plena capacidad jurídica para contraer compromisos con terceros pudiendo decirse que la aprobación de su presupuesto y la fiscalización de la Contraloría General de la Republica son los unicos vínculos con la administración financiera del Estado

Es importante destacar que las Empresas Publicas a las que nos referimos en esta investigación como también en la cita del manual antes transcrito así como en lo dispuesto por la ley de presupuesto vigente[10] se trata de empresas cuyo patrimonio es 100% propiedad del Estado

---

[9] Aprobado para el Sector Publico en la Republica de Panamá mediante la Resolución Num 244 del 13 de enero del 2011 publicada en la Gaceta Oficial Num 26716-C del 4 de febrero del 2011

[10] Ley 75 de 2013

2 12 2 Detalle de las Empresas Publicas

En Panamá las Empresas Publicas propiedad del Estado se detallan en la ley de presupuesto general del Estado por lo que seguidamente indicamos sus nombres

1 Aeropuerto Internacional Tocumen S A

2 Autoridad Marítima de Panamá

3 Bingos Nacionales

4 Autoridad Aeronáutica Civil

5 Instituto de Acueductos y Alcantarillados Nacionales (IDAAN)

6 Instituto de Mercadeo Agropecuario (IMA)

7 Empresa de Generación Eléctrica S A (EGESA)

8 Empresa Nacional de Autopistas S A (ENA)

9 Empresa de Transmisión Eléctrica S A (ETESA)

10 Lotería Nacional de Beneficencia

11 Zona Libre de Colón

12 Agencia del Área Panamá Pacífico

13 Autoridad de Aseo Urbano y Domiciliario

2 12 3 Clasificación de las Empresas Publicas

Las Empresas Publicas cuyo capital social es 100% propiedad del Estado y que de conformidad con la ley de presupuesto vigente tal como lo

manifestamos anteriormente son 13 empresas poseen 2 tipos de clasificaciones por las que se podrían diferenciar de conformidad con la naturaleza de las normativas que las regula

La primera clasificación se refiere a aquellas Empresas Publicas que en sus actividades de funcionamiento e inclusive empresariales aplican las disposiciones de derecho publico es decir se rigen de manera plena por las normativas del Estado como se haría en cualquier ministerio o entidad descentralizada

En esta primera clasificación encontramos 9 empresas publicas que mencionamos a continuación Autoridad Marítima de Panamá Bingos Nacionales Autoridad Aeronáutica Civil Instituto de Acueductos y Alcantarillados Nacionales (IDAAN) Instituto de Mercadeo Agropecuario (IMA) Lotería Nacional de Beneficencia Zona Libre de Colón Agencia del Área Panamá Pacífico y la Autoridad de Aseo Urbano y Domiciliario

Con relación a la segunda clasificación es decir aquellas empresas publicas que si bien aplican disposiciones publicas por lo general sus actividades empresariales se rigen más que todo por las disposiciones que aplican las empresas privadas (por ejemplo el Código de Trabajo en sus relaciones de trabajo o el Código de Comercio en sus actividades mercantiles e incluso aplicando una Contabilidad como cualquier otra organización privada)

encontramos 4 Ellas son Empresa Nacional de Autopistas S A (ENA) Empresa de Generación Eléctrica S A (EGESA) Empresa de Transmisión Eléctrica S A (ETESA) y el Aeropuerto Internacional Tocumen S A

Como se puede observar estas empresas tienen la condición de ser sociedades anónimas propiedad del Estado

Cabe destacar que Torres Pradas L & Brusca Alijarde I (1995 p 751) al referirse al caso espanol de la Contabilidad de las entidades que a nivel de empresa tiene el Estado lo cual consideramos tiene similitud con la Contabilidad y régimen de sociedad de algunas Empresas Publicas en Panamá sostiene que

> Con la aparición de las Sociedades Estatales y demás empresas publicas cuyas fuentes financieras no provienen exclusivamente de la imposición y con actividad similar en muchos casos a la del sector privado la contabilidad administrativa tradicional no resultó suficiente Las Sociedades Estatales comenzaron a utilizar la contabilidad general desde hace varios anos adoptando los principios métodos y el plan general de las empresas privadas porque desde el punto de vista contable no hay diferencias entre ellas para justificar cambios metodológicos

A diferencia de la clasificación de las primeras las empresas publicas que aplican en sus actividades comerciales el régimen de derecho privado

consideramos que tiene hasta cierto punto más libertad de actuación en sus negocios que aquellas empresas que se rigen enteramente por el derecho publico

2 12 4 Objetivos

Manzano Mozo J Agustín (2004) al referirse a los objetivos de los agentes que participan en la actividad económica entre ellos los agentes económicos integrados del Sector Publico en los cuales deducimos se encuentran las empresas publicas propiedad del Estado el autor manifiesta que

> Los diferentes agentes que participan en la actividad económica se caracterizan porque presentan una serie de elementos que son comunes en todos ellos y que definen lo que se considera un comportamiento económico Así por muy distintos que sean estos agentes todos ellos buscan satisfacer sus necesidades propias de la forma más eficaz posible lo que en términos económicos se denomina maximizar su función objetivo Cada uno de estos agentes tiene diferentes objetivos económicos En términos generales los agentes económicos consumidores actuan con el propósito de maximizar su utilidad personal los agentes económicos empresas privadas buscan maximizar su beneficio contable y los agentes económicos integrados en el Sector Publico desean maximizar el bienestar social

Seguidamente presentamos información con relación a las Empresas Publicas que tiene el Estado panameno

2 12 5 Información Presupuestaria con relación al resto del Gobierno

De conformidad con la Ley 75 del 2013 las 13 empresas publicas que tiene el Estado panameno administran en su totalidad un presupuesto anual de Mil Cuatrocientos Trece Millones Novecientos Cincuenta y Ocho Mil Quinientos Cuarenta y Cuatro Balboas o Dólares de los Estados Unidos de Aménca (B/ 1 413 958 544 00) lo cual representa un aproximado del 8% del Presupuesto General del Estado para la vigencia fiscal 2014

GRUPOS INSTITUCIONALES	INGRESOS			GASTOS		
	CORRIENTES	DE CAPITAL	TOTAL	CORRIENTES	DE CAPITAL	TOTAL
0. GOBIERNO CENTRAL	[illegible]	[illegible]	[illegible]	[illegible]	[illegible]	[illegible]
1. INSTITUCIONES DESCENTRALIZADAS	[illegible]	[illegible]	[illegible]	[illegible]	[illegible]	[illegible]
2 EMPRESAS PÚBLICAS	[illegible]	[illegible]	[illegible]	[illegible]	[illegible]	[illegible]
3. INTERMEDIARIOS FINANCIEROS	[illegible]	[illegible]	[illegible]	[illegible]	[illegible]	[illegible]
TOTAL	[illegible]	[illegible]	[illegible]	[illegible]	[illegible]	[illegible]
MENOS TRANSFERENCIAS INTERINSTITUCIONALES	[illegible]	[illegible]	[illegible]	[illegible]	[illegible]	[illegible]
TOTAL PRESUPUESTO GENERAL DEL ESTADO	[illegible]	[illegible]	[illegible]	[illegible]	[illegible]	[illegible]

Fuente Cuadro obtenido de la Ley 75 del 2013

2 12 6 Información Presupuestaria por Empresa

En el cuadro que se muestra seguidamente aparece el presupuesto de ingresos y gastos global y por cada una de las empresas publicas para la vigencia fiscal 2014

INSTITUCIONES	INGRESOS			GASTOS		
	CORRIENTES	DE CAPITAL	TOTAL	CORRIENTES	DE CAPITAL	TOTAL
TOTAL	1 136,127,644	277,830,900	1,413,958,544	864,709,405	549,249 139	1,413,958,544
AEROPUERTO INTERNACIONAL TOCUMEN S.A	335 442 700	33,572,800	369,015,500	183 435,500	185,580,000	369,015,500
AUTORIDAD MARITIMA DE PANAMA	155 616,800	0	155,616,800	131 367,800	24,249,000	155,616,800
BINGOS NACIONALES	833 810	0	833,810	829,210	4,600	833,810
AUTORIDAD AERONAUTICA CIVIL	31 196 728	6,901 500	38,097,228	24,644,485	13,452,743	38,097,228
INSTITUTO DE ACUEDUCTOS Y ALCANTARILLADOS NACIONALES	158,821,300	127,223,600	286,044,900	111,761,000	174,283,900	286,044 900
INSTITUTO DE MERCADEO AGROPECUARIO	6,483 700	32 927,800	39 611,500	6,320,600	33,290,900	39,611,500
EMPRESA DE GENERACIÓN ELÉCTRICA S.A	6 158,687	6,000,000	12 158,687	6,120,437	6,038,250	12,158,687
EMPRESA NACIONAL DE AUTOPISTAS S.A.	2,490,000	0	2 490,000	2 240,000	250,000	2,490,000
EMPRESA DE TRANSMISIÓN ELÉCTRICA, S.A	67,213,024	49 741,800	116,954,824	42 459,528	74,495,296	116,954 824
LOTERIA NACIONAL DE BENEFICENCIA	211,820 700	0	211,820,700	208,927 100	2,893,600	211,820,700
ZONA LIBRE DE COLON	84,842,000	5,300,000	90 142,000	72 743,000	17,399,000	90,142,000
AGENCIA DEL ÁREA PANAMA PACIFICO	7,241 975	3,263,400	10,505,375	7 193,525	3,312,050	10,505,375
AUTORIDAD DE ASEO URBANO Y DOMICILIARIO	67 767,220	12,900,000	80,667,220	66,667 420	13,999,800	80 667,220

Fuente Cuadro obtenido de la Ley 75 del 2013 que muestra el Presupuesto de las empresas publicas

CAPITULO 3

METODOLOGÍA Y RESULTADOS DEL ESTUDIO

3 1 HIPÓTESIS DE LA INVESTIGACIÓN

Para realizar este estudio y basado en el hecho que las hipótesis deben estar directamente relacionada con el Marco Teórico de la Investigación y derivarse de él (Campos de Sánchez 2010 p 71) elaboramos la siguiente hipótesis de trabajo con sus subhipótesis

3 1 1 Hipótesis y subhipótesis

H_{a1} El control previo que ejerce la Contraloría General de la Republica incide positivamente en el cumplimiento y mejora del control interno de las empresas publicas

H_{a1a} El control previo que ejerce la Contraloría General de la Republica incide positivamente en el cumplimiento y mejora del ambiente de control de las empresas publicas

H_{a1b} El control previo que ejerce la Contraloría General de la Republica incide positivamente en el cumplimiento y mejora de la evaluación de riesgo de las empresas publicas

H_{a1c} El control previo que ejerce la Contraloría General de la Republica incide positivamente en el cumplimiento y mejora de las actividades de control de las empresas publicas

H_{a1d} El control previo que ejerce la Contraloría General de la Republica incide positivamente en el cumplimiento y mejora del control de los sistemas de información y comunicaciones de las empresas publicas

H_{a1e} El control previo que ejerce la Contraloría General de la Republica incide positivamente en el cumplimiento y mejora de la supervisión y monitoreo de las empresas publicas

H_{a2} El Control Previo tiene mayor incidencia en el cumplimiento y mejora del Control Interno en las Empresas Publicas que se rigen por las disposiciones estatales que en las Empresas Publicas que se rigen por las normas privadas

3 2 METODOLOGÍA DE INVESTIGACIÓN UTILIZADA

Presentamos en este apartado la metodología utilizada para realizar esta investigación doctoral

3 2 1 Tipo de investigación

La presente investigación es de tipo descriptivo mixto y documental habida cuenta de que su propósito es establecer en qué medida el Control Previo incide en el Control Interno de las empresas publicas tomando en consideración la percepción de los auditores internos y ejecutivos de las empresas publicas

3 2 2 Elaboración del instrumento

Para reunir información que nos diera luces de la opinión de los fiscalizadores auditores y ejecutivos de las empresas publicas realizamos entrevistas a dos Jefes de Fiscalización una Jefa de Auditoría General un administrador y subadministrador de una empresa publica obteniendo información valiosa de la incidencia del Control Previo en el Control Interno que nos ayudó a elaborar el instrumento fundado en COSO

Con la información recabada en las entrevista y en base a la teoría especializada en Control Interno y Control Previo elaboramos el borrador del instrumento y efectuamos un pilotaje que consistió en la aplicación del cuestionario a dos Jefes de Fiscalización una jefa de Auditoría General un administrador y subadministrador como también a un auditor interno de una empresa publica a fin de conocer si tenían observaciones

Al terminar la fase de las entrevistas y el pilotaje y luego de haber recibido el aval de la asesora y Directora de nuestra tesis se gestionó a través del senor Decano de la Facultad de Administración de Empresas y Contabilidad para que en mayo del 2014 se formalizaran y enviaran cartas de colaboración para que se nos permitiera realizar ésta investigación las cuales fueron enviadas en mayo del 2014 a la Contralora General de la Republica y en junio del mismo año a los directores o gerentes generales de las 12 Empresas Publicas con el fin de que nos permitieran aplicar el cuestionario a los fiscalizadores y auditores generales

(de la Contraloría General de la Republica) directores o gerentes de administración y finanzas así como al personal de auditoría interna que laboran en las empresas publicas

Como resultado de esa gestión recibimos autorización de parte de 7 empresas publicas Cabe destacar que no se obtuvo respuesta de la Contraloría General de la Republica por lo que delimitamos nuestra investigación a los ejecutivos de administración y finanzas así como también a los auditores internos de las empresas publicas que nos permitieron realizar la investigación

3 2 3 Descripción del Instrumento

Este instrumento o cuestionario lo dividimos en dos bloques en el primer bloque preguntamos los datos generales de los encuestados en el segundo párrafo realizamos las preguntas relacionadas a la incidencia del Control Previo en el cumplimiento y mejora de los 5 componentes del Control Interno

Bloque I Datos Generales

En este bloque formulamos 5 preguntas de datos generales a los ejecutivos y auditores de las empresas publicas a los que se les aplicó el instrumento las que pasamos a detallar

1) Año de servicio en la empresa

2) Formación Profesional

3) Grado académico

4) Cargo que desempena

5) Nombre de la empresa en donde presta servicio

Bloque II Incidencia del control previo en el cumplimiento y mejora del Control Interno de las Empresas Publicas

Como señala la Guía para las Normas de Control Interno del sector publico de la INTOSAI GOV 9100 (p 6) El control interno no es un hecho o circunstancia sino una serie de acciones que están relacionadas con las actividades de la entidad Estas acciones se dan en todas las operaciones de la entidad continuamente

El Control Previo a pesar de ser ejecutado por un organismo independiente como la Contraloría General de la Republica constituye un factor importante que influye en las diversas operaciones que realizan las empresas publicas y que a través de esta investigación pretendemos determinar si de alguna manera impacta en los cinco componentes del Control Interno

De igual forma como La gente es la que realiza el trabajo de control interno Éste se logra por los individuos dentro de una organización con lo que ellos hacen y dicen Consecuentemente el control interno es ejecutado por la

gente La gente debe conocer su rol sus responsabilidades y los límites de autoridad (INTOSAI GOV 9100 p 7)

Es por ello que en este bloque le preguntamos a los encuestados su grado de acuerdo a la incidencia que tiene el control previo en el cumplimiento y mejora de los componentes del control interno para las empresas publicas dividimos las preguntas en los cinco componentes del control interno segun COSO

1) Ambiente de control

2) Evaluación de riesgo

3) Actividades de Control

4) Información y Comunicación

5) Monitoreo

A su vez cada componente lo dividimos en preguntas de la incidencia del Control Previo en el cumplimiento y mejora del control interno de las empresas publicas considerando textualmente información de COSO con modificaciones mínimas en pocos casos para adaptar la pregunta al lector de manera concordante con el Control Previo Para ello se utilizaron aspectos de COSO que estuvieran más relacionados con el Control Previo

A continuación presentamos las preguntas del II Bloque del cuestionario que les fue aplicado a los participantes de este estudio

1 Componente del Control Interno Ambiente de Control

	CUMPLIMIENTO
1	Contribuye a que los administradores y demás personal de las empresas publicas cumplan con los niveles esperados de integridad y comportamiento ético en el manejo de los negocios y recursos publicos
2	Que la empresa al asignar autoridad y responsabilidad al recurso humano cumpla con las políticas que establecen las prácticas apropiadas para el tipo de negocio y el conocimiento que debe tener el personal seleccionado
3	Contribuye a reforzar la actitud y el interés de la alta gerencia y del personal por un Control Interno efectivo en todas las áreas de la empresa
4	Fiscaliza que el Comité de Auditoría o Junta Directiva de la empresa cumpla con supervisar las actividades de la administración, y de que esta rinda cuentas
5	Incide en que la filosofía y estilo de operación de la administración cumpla con la legalidad y buenas prácticas financieras y operativas a fin de evitar que las decisiones sean demasiado conservadoras o riesgosas en los negocios de la empresa
	MEJORA
6	Contribuye a que los administradores y demás personal de las empresas publicas mejoren las políticas de integridad y comportamiento ético en el manejo de los negocios y recursos publicos
7	Sugiere a la administración mejoras a las políticas de asignación de autoridad y responsabilidad del recurso humano
8	Realiza acciones encaminadas a mejorar la actitud y el interés de la alta gerencia y del personal de la empresa por un Control Interno efectivo en todas las áreas de la empresa
9	Propone al Comité de Auditoría o Junta Directiva de la empresa iniciativas tendientes a optimizar el proceso de rendición de cuentas
10	Propone acciones encaminadas a que la filosofía y estilo de operación de la administración no sea tan conservadora ni riesgosa para los negocios de la empresa

2 Componente del Control Interno Evaluación de Riesgo

	CUMPLIMIENTO
11	Fiscaliza que los administradores y demás personal de las empresas publicas hagan las modificaciones correspondientes en las pol ticas reglamentos internos y estrategias de operación de la empresa cuando se dan cambios en la legislación y demás regulaciones que así lo exigen
12.	Fiscaliza el impacto que tienen los cambios económicos en las decisiones de expansión financiamiento y desembolsos de capital de la empresa
13	Fiscaliza que los administradores identifiquen y analicen los riesgos internos y externos en todos los niveles de la empresa para prevenirlos evitarlos o minimizarlos
	MEJORA
14	Recomienda a la administración la adopción de medidas tendientes a que sus regulaciones internas sean acordes con los cambios surgidos en la legislación y demás regulaciones que aplican a las actividades de la empresa
15	Propone a la administración acciones que permitan afrontar de manera más beneficiosa para la empresa los cambios económicos del entorno que afecten las decisiones de expansión financiamiento y desembolsos de capital
16	Sugiere a los administradores que adopten las medidas que sean pertinentes para administrar los riesgos de manera que se puedan prevenirlos evitarlos o minimizarlos

3 Componente del Control Interno Actividades de Control Interno

	CUMPLIMIENTO
17	Fiscaliza que las operaciones de la empresa se efectuen de conformidad con sus objetivos y al nterés publico
18	Fiscaliza que las operaciones en materia de contratación publica de personal plantilla entre otros compromisos y desembolsos de fondos se realicen de conformidad con los requisitos y procedimientos establecidos en las Leyes y normativas que rigen la empresa.
19	Fiscaliza que las operaciones en materia de ingresos se realicen de conformidad con los requisitos y procedimientos establecidos en las Leyes y normativas que rigen la empresa
20	Fiscaliza que la administración cumpla con las circulares y manuales de procedimientos que haya emitido la Contraloría General de la Republica y que apliquen a las actividades de la empresa
21	Fiscaliza que las operaciones sean autorizadas por el personal competente
22	Fiscaliza que las obras de infraestructura se efectuen de conformidad a lo pactado en los respectivos contratos
23	Fiscaliza que se exija las garantías o fianzas que de conformidad con la Ley deben ser requeridas en los contratos y a los agentes de manejo
24	Fiscaliza que quien lleve los registros de Contabilidad, no tenga la custodia de los activos
25	Fiscaliza que el personal que tenga la custodia de un activo, no sea el que rinda cuentas sobre dicho activo
26	Fiscaliza que el personal que tenga los registros de los acreedores no sea el que rinda cuentas sobre el pasivo
27	Fiscaliza que en la medida de lo posible quienes autoricen operaciones no tengan control sobre el activo relacionado con esas operaciones
28	Fiscaliza que no haya acceso a funciones sensitivas entre las Direcciones de Tecnología de Información y los departamentos de usuarios claves
29	Fiscaliza que se utilice de manera legal y correcta los fondos y recursos de la empresa
	MEJORA
30	Propone a la administración iniciativas tendientes a optimizar la efectividad de las actividades de control

4 Componente del Control Interno Información y Comunicación

	CUMPLIMIENTO
31	Fiscaliza que la administración presente oportunamente los estados financieros y el informe de ejecución presupuestaria con los detalles solicitados por la Normas de Administración Presupuestaria contenidas en la Ley de Presupuesto General del Estado
32	Fiscaliza que se presente a la Contraloría General de la Republica los informes y datos requeridos a través de circulares emitidas por dicho organismo de control
33	Fiscaliza que la empresa cumpla con los lineamientos que en materia de control sobre los actos de manejo que emite la Contraloría General de la Republica y que inciden en la presentación de información financiera y presupuestaria
34	Fiscaliza que los registros de Contabilidad sean presentados de conformidad con el Manual de Contabilidad Gubernamental para la Republica de Panamá
35	Fiscaliza que se presente diariamente el informe de movimientos de fondos y mensualmente la Conciliación Bancaria de las cuentas de la empresa
	MEJORA
36	Propone a la administración iniciativas tendientes a mejorar la presentación y comunicación oportuna de la información financiera y presupuestaria

5 Componente del Control Interno Monitoreo

	CUMPLIMIENTO
37	Sugiere en virtud de las deficiencias detectadas en los controles internos a través de la fiscalización que se ejerce sobre los actos de manejo que los administradores y auditores internos de la empresa evaluen de manera periódica el desempeño del control interno y que se modifiquen dichos controles
38	Sugiere en virtud de incumplimiento de los controles internos detectados a través de la fiscalización que se ejerce sobre los actos de manejo que los administradores y auditores internos de la empresa evaluen de manera periódica el cumplimiento de los controles internos establecidos
	MEJORA
39	Propone la administración iniciativas tendientes mejora las funciones de monitoreo de los controles internos de la empresa

Escogimos para medir el grado de acuerdo de los encuestados una escala de Likert, de cinco puntos, debido a que estas escalas "son adecuadas para evaluar actitudes, opiniones y la frecuencia de situaciones o hechos" (Vara Horna, 2010), donde los participantes demostraron con el 1 su total desacuerdo; 2 desacuerdo; 3 indiferencia; 4 acuerdo y el 5 su total acuerdo, con lo señalado en los distintos ítems que conforman el cuestionario.

3.2.4. Población Objeto del Estudio

Escogimos para este estudio a las 12 empresas públicas que operan en la República de Panamá. En lo atinente a la escogencia de las empresas, se tomó como base las que se incluyen en la Ley de Presupuesto General del Estado.

Como describimos anteriormente, recibimos respuesta de colaboración de 7 empresas públicas, a las cuales aplicamos el cuestionario al 100% de la población la cual detallamos a continuación, en la Tabla Núm.1:

SISTEMA DE BIBLIOTECAS DE LA
UNIVERSIDAD DE PANAMA
(SIBIUP)

Tabla Num 1 Cantidad de sujetos a las que se les aplicó el cuestionario

Empresas Publicas	Régimen Aplicable	Cantidad de ejecutivos de empresa			Cantidad de Auditores		
		Directores Administrativos	Directores de Finanzas	Directores de Administración y Finanzas	Jefes	Supervisores	Auditore
Lotería	Derecho Publico	1	1		1	1	30
ENA	Derecho Privado			1	A		
EGESA	Derecho Privado			1			1
IMA	Derecho Publico	1	1		1		3
Aeropuerto Tocumen	Derecho Privado			1	1	1	7
IDAAN	Derecho Publico			1	1		6
Autoridad Marítima	Derecho Publico	1	1		B		
TOTAL		3	3	4	4	2	47

Fuente elaboración propia

A= No tienen personal de auditoría interna
B= No suministraron información sobre cantidad de auditores internos

Como se aprecia en la tabla Num 1 las 7 empresas que aceptaron participar en el estudio cuentan con un total de 10 ejecutivos de administración y finanzas así como 53 funcionarios que componen el personal de auditoría interna lo que en efecto constituye la población de nuestro estudio

3 2 5 Entrega del cuestionario

Durante las ultimas semanas de junio de 2014 procedimos a entregar personalmente los cuestionarios a los ejecutivos y auditores internos de las empresas publicas luego de darles dos semanas para llenar los cuestionarios

procedimos a retirar los mismos en julio de 2014, obteniendo los siguientes cuestionarios devueltos por ejecutivos y auditores:

Tabla Núm.2 Cuestionarios entregados y devueltos – Ejecutivos

Empresas Públicas	Cuestionarios Entregados				Cuestionarios Devueltos			
	Directores Administrativos	Directores de Finanzas	Directores de Administración y Finanzas	TOTAL	Directores Administrativos	Directores de Finanzas	Directores de Administración y Finanzas	TOTAL
Lotería	1	1		2	1			1
ENA			1	1			1	1
EGESA			1	1			1	1
IMA	1	1		2	1			1
Aeropuerto Tocumen			1	1			1	1
IDAAN			1	1			1	1
Autoridad Marítima	1	1		2		1		1
TOTAL	3	3	4	10	2	1	4	7

Fuente: elaboración propia

Tabla Núm.3 Cuestionarios entregados y devueltos – Auditores

Empresas Públicas	Cuestionarios entregados				Cuestionarios devueltos			
	Jefes	Supervisores	Auditores	Total	Jefes	Supervisores	Auditores	Total
Lotería	1	1	30	32	1	1	17	19
ENA	A				A			
EGESA			1	1			0	0
IMA	1		3	4	1		3	4
Aeropuerto Tocumen	1	1	7	9	1	1	6	8
IDAAN				0	1		3	4
Autoridad Marítima	1		6	7	B			
TOTAL	4	2	47	53	4	2	29	35

Fuente: elaboración propia

A= No tienen personal de auditoría interna
B= No suministraron información sobre cantidad de auditores internos
0= No contestaron la encuesta

Finalmente el numero de respuesta de los ejecutivos fue de 7 lo que equivale el 70% de la población lo que se considera adecuado para llevar a cabo el análisis de los datos

De igual forma de los 53 auditores internos de las empresas publicas respondieron 35 lo que equivale al 66% de la población un porcentaje de respuesta adecuado para llevar a cabo el análisis de los datos

3 3 ANÁLISIS DE RESULTADOS

Al terminar de recolectar los cuestionarios procedimos a realizar la construcción de la base de datos mediante la codificación de los resultados de cada cuestionario capturarlos y procesarlos en hojas de cálculo de MS Excel y se procedió a las diferentes corridas analíticas en el programa SPSS[11] v 20

3 3 1 Confiabilidad Interna del Instrumento

El análisis de los resultados inicia con un análisis de confiabilidad interna ya que permite comprobar si el instrumento es confiable para el estudio y permitirá realizar mediciones estables o consistentes Este análisis basado en la homogeneidad estructural del instrumento utiliza el coeficiente α (alfa) de

[1] SPSS Statistical Package for Social Sciences

Cronbach, el cual está diseñado para instrumentos con cualquier escala de opciones múltiples, y cuyo indicador es presentado como un parámetro de rango entre cero (0) a uno (1) y categorizado según la Tabla 4.

Tabla Núm.4 Escala de categorización del Alfa de Cronbach

Coeficiente alfa	> 0.9	Es excelente
Coeficiente alfa	> 0.8	Es bueno
Coeficiente alfa	> 0.7	Es aceptable
Coeficiente alfa	> 0.6	Es cuestionable
Coeficiente alfa	> 0.5	Es pobre
Coeficiente alfa	< 0.5	Es inaceptable

(George y Mallery, 2003)

Para la investigación, se calculó el indicador Alfa de Cronbach para cada uno de los componentes del Control Interno. Los resultados de los indicadores se presentan en la Tabla 5.

Según la escala de categorización anterior, los resultados obtenidos superan 0.8 indicando que dos componentes son buenos, mientras que tres de ellos donde $\alpha > 0.9$ señalan que son excelentes, en consecuencia, los componentes del instrumento son confiables para la recolección de los datos.

Tabla Núm. 5. Alfa de Cronbach para los datos analizados

Componente de Control Interno	Nº de elementos	Alfa de Cronbach
Ambiente de Control	10	0.906
Evaluación de Riesgo	6	0.922

Actividad de Control	14	0.893
Información y Comunicación	6	0.865
Monitoreo	3	0.952

3.3.2. Análisis Descriptivo de los datos

El análisis descriptivo de los datos caracteriza la muestra utilizada para el estudio, permitiendo entender sobre la posible influencia hacia las respuestas obtenidas por los encuestados.

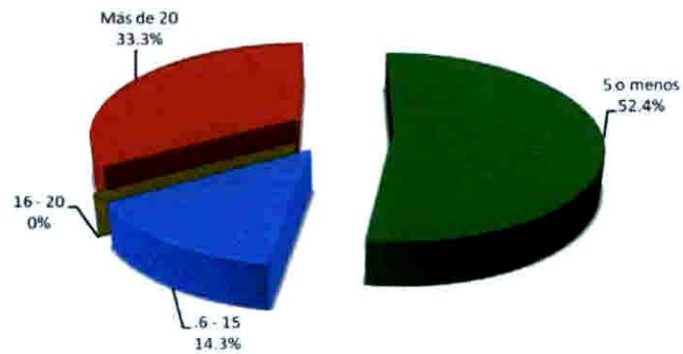
La Tabla 3 presenta cómo se clasifica la muestra en base al tiempo de servicios en la empresa así como el cargo que ocupa el encuestado. De los 42 individuos, 7 personas corresponden a directores o gerentes administrativos y de finanzas, mientras que 35 de ellas son auditores internos y poseen 5 o menos años de formar parte de las empresas públicas.

Tabla Núm.6 Tiempo de servicios en la empresa por cargo que ocupa el encuestado

Tiempo de Servicio en la empresa (años)	Total	Directores o Gerentes Administrativos y de Finanzas	Auditores Internos
Total	42	7	35
5 o menos	22	7	15
6 – 15	6	0	6
16 - 20	0	0	0
Más de 20	14	0	14

Según el Gráfico 1, del total de los encuestados, el 52.4% (22) corresponde a aquellas personas con 5 o menos años de servicio en la organización, mientras que el 14.3% (6) poseen entre 6 a 15 años de trabajo en la empresa. No se registraron individuos entre 16 a 20 años, y aquellos con más de 20 años de servir en la institución representaron el 33.3% (14) restante de los individuados.

Gráfico 1. Tiempo de servicio en la empresa en años.



La formación profesional de los encuestados es variada para los tipos de empresas. La Tabla 7 muestra que de los 42 encuestados, 11 individuos son de empresas que se rigen por las normas privadas correspondientes al 26.2%, mientras que 31 personas son de empresas públicas equivalentes al 73.8% restante. La formación de los profesionales varía desde contador público autorizado (CPA), quienes corresponden al 76.2% de la muestra; administradores de empresas y público, que en conjunto equivalen al 16.7%; los financistas el 2.3%; y otras carreras un 4.8% de los encuestados.

Tabla Num 7 Formación profesional segun tipo de empresa

Formación Profesional	Total	Empresa	
		Privada	Publica
Total	42	11	31
Contador Publico Autorizado	32	8	24
Administrador de Empresa	6	2	4
Administrador Publico	1	0	1
Economista	0	0	0
Financista	1	0	1
Otra Carreras	2	1	1

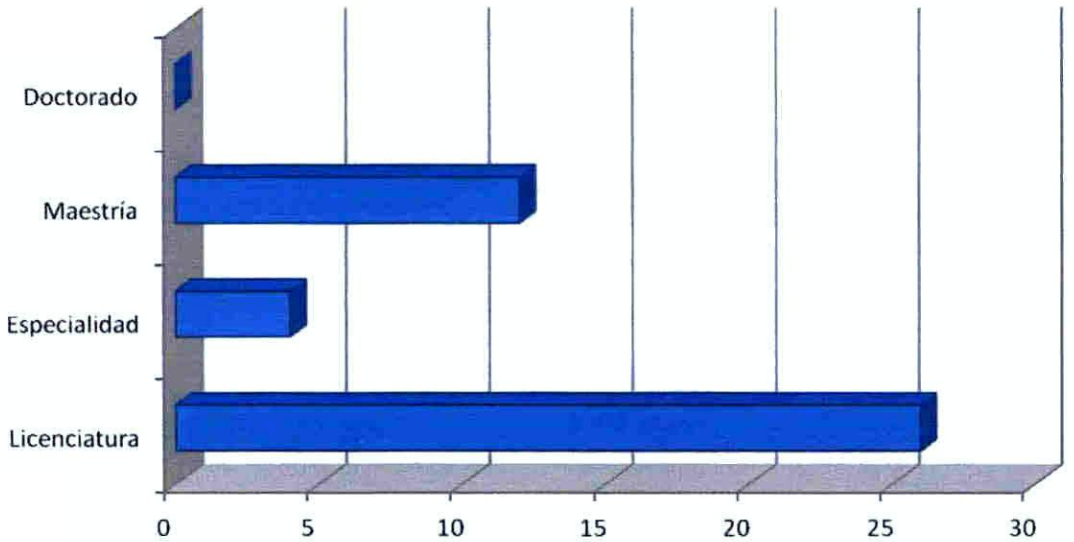
Con referencia al nivel académico de los encuestados la Tabla 5 muestra que los participantes reportaron disponer de grado académico de Licenciatura equivalente al 61 9% de la muestra mientras que el 9 5% poseen algun tipo de Especialidad De estos profesionales el 28 6% alcanzaron el nivel de Maestria mientras que no se registró alguno que poseía el grado de Doctorado

Tabla Num 8 Nivel académico de los encuestados

Grado académico	Numero	%
Total	42	100 0
Licenciatura	26	61 9
Especialidad	4	9 5
Maestría	12	28 6
Doctorado	0	0 0

El Gráfico 2 refleja la cantidad de los encuestados segun nivel académico Aquellos que alcanzaron el nivel de Licenciatura totalizaron 26 mientras que 4 lograron una Especialización Aquellos que continuaron estudios hasta culminar algun programa de Maestría ascendieron a 12 individuos

Gráfico 2. Nivel académico de los encuestados



Según el cargo que desempeñan los encuestados, 2 (4.8%) de los individuos corresponden a Directores Gerentes Administrativos que brindan servicio en empresas públicas, uno (2.4%) es Director Gerente de Finanzas en este sector, mientras que 4 (9.6%) de las personas son Directores Gerentes de Administración y Finanzas, donde tres son de empresas privadas y uno de empresas pública.

En la Tabla 9, se muestran que 4 (9.6%) encuestados se desempeñan como Jefes de Departamento, mayoritariamente en empresas públicas. Dos personas en igual proporción actuaban como Supervisores de sección, mientras que 29 (69.0%) de los individuos fungen como Auditores de las empresas. De éstos, 6 son de empresas públicas que se rigen por normas privadas, mientras que 23 laboran en el Estado.

Tabla Num 9 Cargo que desempeñan los encuestados por tipo de empresa

Cargo que desempeñan	Total	Tipo de Empresa	
		Privada	Publica
Total	42	11	31
Director o Gerente Administrativo	2	0	2
Director o Gerente de Finanzas	1	0	1
Director o Gerente de Administración y Finanzas	4	3	1
Jefe	4	1	3
Supervisor	2	1	1
Auditor	29	6	23

Previo a la evaluación de los objetivos de la investigación se examina descriptivamente la percepción de los encuestados segun el tipo de cargo que ocupa el individuo Director y Gerente o personal de Auditoría Interna para cada uno de los componentes de control interno sobre los aspectos de cumplimiento

Para el componente de Ambiente de Control en el Gráfico 3 se observa que 66% de los Directores o Gerentes están de acuerdo o totalmente de acuerdo al control previo que incide en el cumplimiento el 11% de los encuestados están en desacuerdo o total desacuerdo con el control previo mientras que el 23% mantienen una posición de indiferencia ante esta inquietud Sin embargo para el personal de auditoría interna el Gráfico 4 refleja que el 86% se encuentran totalmente de acuerdo o de acuerdo y el 14% restante mantienen una condición de indiferencia a este cumplimiento

Gráfico 3. Grado de cumplimiento de los Directores y Gerentes con respecto al Ambiente Control

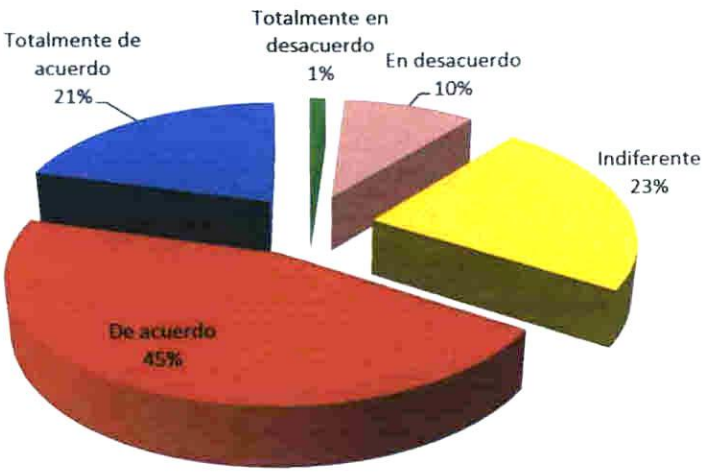


Gráfico 4. Grado de cumplimiento del personal de Auditoría Interna con respecto al Ambiente de Control

En el componente sobre Evaluación de Riesgo, el Gráfico 5 muestra cómo la aceptación de los Directores o Gerentes se manifiesta en un 74%, mientras que el nivel de desacuerdo equivale al 4%. Los indiferentes representan un 19% de la muestra dentro de este grupo. Por el otro lado, el grado de cumplimiento del personal de Auditoría Interna con respecto a este componente, mostraron en el Gráfico 6 que un 86% están de acuerdo, mientras que al no existir personas en desacuerdo, el 14% restante son indiferentes al este cumplimiento.

Gráfico 5. Grado de cumplimiento de los Directores y Gerentes con respecto a la Evaluación de Riesgo

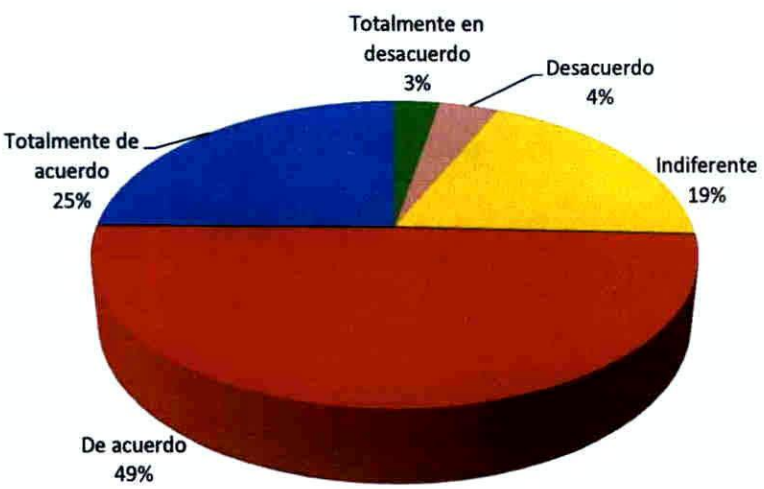
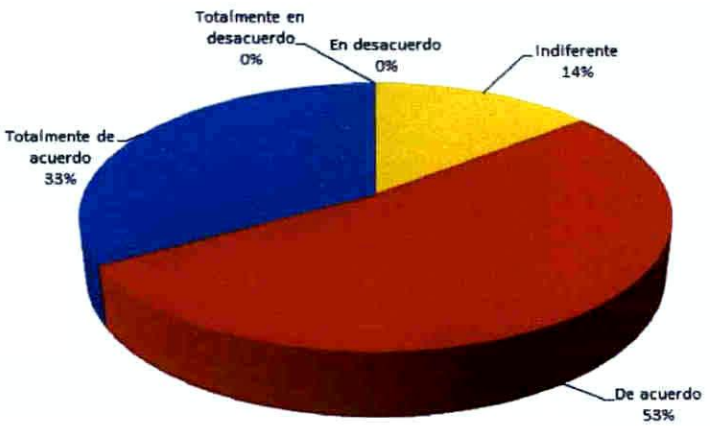


Gráfico 6. Grado de cumplimiento del personal de Auditoría Interna con respecto a la Evaluación de Riesgo



Con respecto al componente de Actividad de Control, el Gráfico 7 refleja que el 76% de los Directores o Gerentes se encuentran de acuerdo con el grado de cumplimiento, y un 7 % no los acepta. El nivel de indiferencia sobre este componente por parte de este grupo se mantiene en el 17%. Mientras tanto, los Auditores Internos muestran en un 87% su nivel de aceptación del cumplimiento para las actividades de control interno y un 13% reportaron su indiferencia al tema, tal como se visualiza en el Gráfico 8.

Gráfico 7. Grado de cumplimiento de los Directores y Gerentes con respecto a la Actividad de Control

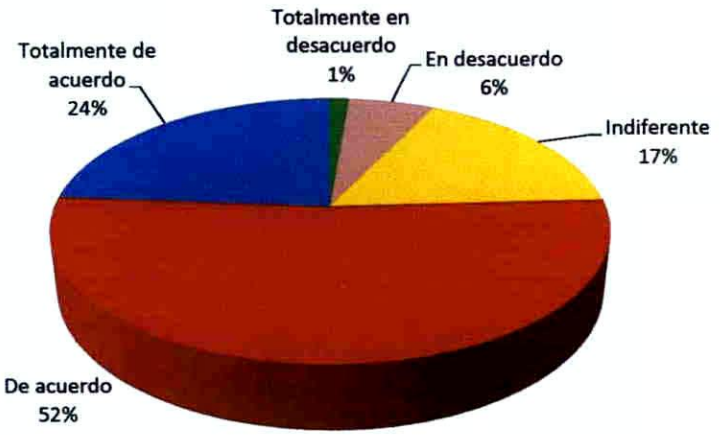
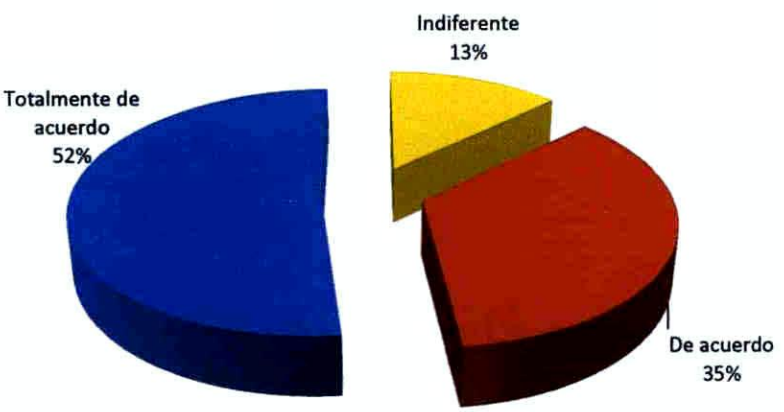


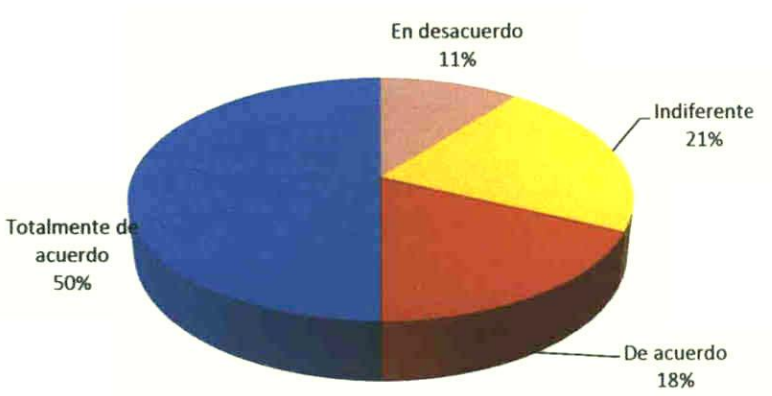
Gráfico 8. Grado de cumplimiento del personal de Auditoría Interna con respecto a la Actividad de Control



En el componente sobre Información y Comunicación, el Gráfico 9 hace relevancia a que el 76% de los Directores o Gerentes están de acuerdo con el control en esta área, mientras que el nivel de desacuerdo equivale al 3% con una indiferencia del 21%. Por parte del personal de Auditoría Interna, el 68% se encuentran de acuerdo con el cumplimiento, aunque 11% no acepta reconoce la importancia del componente y la rechazan. Los Gráficos 9 y 10 muestran el grado de cumplimiento para este componente por ambos grupos respectivamente.

Gráfico 9. Grado de cumplimiento de los Directores y Gerentes con respecto a la Información y Comunicación

Gráfico 10. Grado de cumplimiento del personal de Auditoría Interna con respecto a la Información y Comunicación



El último componente de control interno es monitoreo. Para éste, los Directores y Gerentes estuvieron de acuerdo en un 86% en su cumplimiento, toda vez que el 14% restante era indiferente ante este tipo de control, lo cual se muestra en el Gráfico 11. Sin embargo, en el Gráfico 12, la postura adoptada por los Auditores Internos muestra que el 80% se encuentra de acuerdo en el cumplimiento de este componente, dejando un 20% de indiferentes por parte de este grupo de encuestados.

Gráfico 11. Grado de cumplimiento de los Directores y Gerentes con respecto al Monitoreo

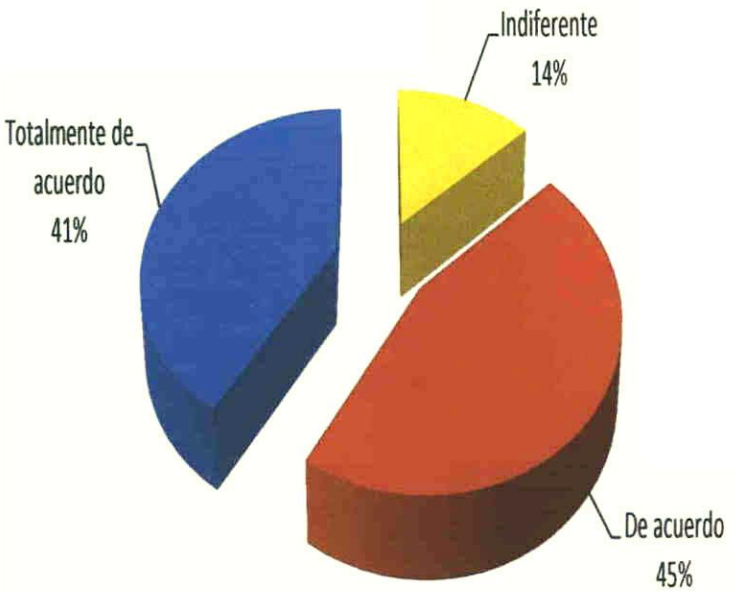
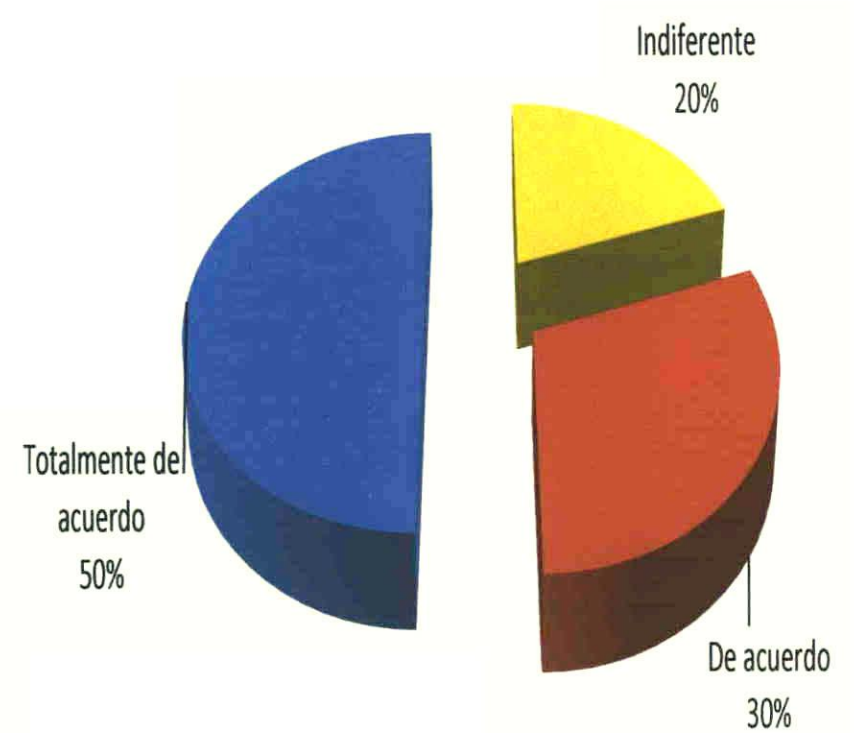


Gráfico 12. Grado de cumplimiento del personal de Auditoría Interna con respecto al Monitoreo



Al comparar ambos grupos es evidente que el grado de aceptación promedio por parte de los Directores y Gerentes es del 78% con un nivel de indiferencia promedio del 19% en todos los componentes Mientras tanto para el personal de Auditoría Interna existe un 82% de aceptación del cumplimiento de los componentes y un 16% de indiferencia Por el otro lado para ambos grupos los niveles de rechazo o desacuerdo con los componentes es muy bajo (sólo 11% como máximo en uno de los casos) mostrando así la consistencia en la muestra sobre el alto grado de cumplimiento de los componentes de control interno

3 3 3 Análisis Estadístico

Metodológicamente el análisis estadístico inicia con la evaluación del grado de normalidad de los datos lo que permitirá utilizar una distribución apropiada durante el contraste y comparación de los mismos Las pruebas generalmente utilizadas para determinar la normalidad de los datos son la prueba Kolmogorov Smirnov (K S) y la prueba Shapiro-Wilk (S W) La primera es utilizada cuando el tamano de la muestra es mayor a 50 observaciones (K S > 50) mientras que la segunda se aplica a tamanos de muestra igual o menor a 50 observaciones (S W ≤ 50) Dado que la muestra utilizada para la evaluación posee un tamaño de 42 individuos se utilizará la prueba Shapiro-Wilk para probar la normalidad

Para examinar la normalidad de los datos, se formula la siguiente hipótesis:

Ho: Los datos de la muestra tiene una distribución normal

Ha: Los datos de la muestra no tienen una distribución normal

Para la toma de decisión en la Prueba de Hipótesis, se establece que si $\alpha > 0.05$ se acepta la Ho.

Al analizar los resultados, se puede observar en la Tabla 10 el rechazo de la Ho, demostrando así que los datos no reflejan una distribución normal.

Tabla. Núm.10 Prueba de normalidad Shapiro-Wilk para la muestra

	Shapiro-Wilk				Shapiro-Wilk		
	Estadístico	gl	Sig.		Estadístico	gl	Sig.
PA1	.866	42	.00016	PC21	.754	42	.000001
PA2	.866	42	.00016	PC22	.832	42	.00002
PA3	.859	42	.00010	PC23	.770	42	.000001
PA4	.882	42	.00043	PC24	.830	42	.00002
PA5	.801	42	.000005	PC25	.849	42	.00006
PA6	.806	42	.00001	PC26	.850	42	.00006
PA7	.837	42	.00003	PC27	.765	42	.000001
PA8	.816	42	.00001	PC28	.866	42	.00016
PA9	.845	42	.00005	PC29	.766	42	.000001
PA10	.892	42	.00083	PC30	.825	42	.00002
PB11	.856	42	.00009	PD31	.797	42	.000004
PB12	.876	42	.00031	PD32	.794	42	.000003
PB13	.840	42	.00004	PD33	.795	42	.000003
PB14	.786	42	.00000	PD34	.791	42	.000003
PB15	.877	42	.00031	PD35	.833	42	.00002
PB16	.842	42	.00004	PD36	.847	42	.00005
PC17	.789	42	.000003	PE37	.827	42	.00002
PC18	.826	42	.00002	PE38	.820	42	.00001
PC19	.796	42	.000004	PE39	.858	42	.00010
PC20	.806	42	.00001				

Para el desarrollo de las hipótesis se aplicará el cálculo del estadístico *t* de Student el cual estará dado por

$$t = \frac{\bar{x} - \mu}{\frac{S}{\sqrt{n}}}$$

Esta prueba permitirá comprobar los niveles de desviación sobre el valor de la media de la muestra y será considerada como una distribución normalmente La misma permite contrastar las hipótesis planteadas en la investigación y determinar el nivel de aceptación o no en relación al control previo que ejerce la Contraloría General de la Republica

Para examinar los objetivos específicos con relación a la información contenida en la base de datos se procede a comprobar las hipótesis de que el control previo incide en el cumplimiento y en las mejoras del control interno de las empresas publicas se inicia realizando el análisis sobre la percepción que tienen los Directores o Gerentes de Administración y Finanza con respecto al cumplimiento Para ello se plantean la hipótesis de este estudio

H_{a1} El control previo que ejerce la Contraloría General de la Republica incide positivamente en el cumplimiento y mejora del ambiente de control de las empresas publicas

La Tabla 11 presenta resultados de las pruebas de significancia y de diferencias de medias para comprobar la hipótesis

Tabla Num 11 Prueba de significancia y diferencia de medias sobre la incidencia en el cumplimiento del control interno

AUDITORES					DIRECTORES O GERENTES DE ADMINISTRACIÓN Y FINANZAS				
CUMPLIMIENTO DE AMBIENTE CONTROL									
	Valor de prueba = 3					Valor de prueba = 3			
	t	gl	Sig (bilateral)	Diferencia de medias		t	gl	Sig (bilateral)	Diferencia de medias
P1	7 778	6	00024	1 57143	P1	4 730	34	00004	714
P2	4 804	6	00299	1 42857	P2	4 564	34	00006	714
P3	4 500	6	00410	1.28571	P3	4 909	34	00002	800
P4	2 521	6	04526	85714	P4	2 953	34	00568	571
P5	6 971	6	00043	1.28571	P5	7 708	34	00010	914
EVALUACIÓN DE RIESGO									
P11	3 361	6	01522	1 14286	P11	4 761	34	00003	800
P12	2 121	6	07814	42857	P12	4 015	34	00031	657
P13	4 583	6	00376	1 00000	P13	3 670	34	00082	686
ACTIVIDADES DE CONTROL									
P17	9.295	6	00009	1 71429	P17	9 786	34	00001	1 057
P18	9.295	6	00009	1 71429	P18	5 440	34	00001	886
P19	4 804	6	00299	1 42857	P19	8.223	34	00001	1 086
P20	9.295	6	00009	1 71429	P20	8 651	34	00001	1 086
P21	9.295	6	00009	1 71429	P21	12 148	34	00001	1.229
P22	13 000	6	00001	1 85714	P22	6 393	34	00001	943
P23	4 804	6	00299	1 42857	P23	9 809	34	00001	1 171
P24	4 804	6	00299	1 42857	P24	5 950	34	00001	943
P25	3 576	6	01170	1.28571	P25	6 565	34	00001	857
P26	3 576	6	01170	1.28571	P26	6.234	34	00001	800
P27	3 361	6	01522	1 14286	P27	10 909	34	00001	1 000
P28	0 000	6	00100	0 00000	P28	7.294	34	00001	943
P29	13 000	6	00001	1 85714	P29	8 431	34	00001	1 171
INFORMACIÓN Y COMUNICACIÓN									
P31	3 576	6	01170	1.28571	P31	10 444	34	00010	1 171
P32	5.284	6	00186	1 57143	P32	9 434	34	00010	943
P33	4 804	6	00299	1 42857	P33	9 786	34	00010	1 057
P34	4 382	6	00466	1 14286	P34	10 539	34	00010	1.229
P35	2 646	6	03825	1 00000	P35	8 613	34	00010	1 029
MONITOREO									
P37	2 521	6	04526	85714	P37	4 978	34	000018	82857
P38	2 521	6	04526	85714	P38	5 511	34	000004	97143

Con referencia a los datos obtenidos en la tabla anterior, se aplica el procedimiento de la Prueba *t* para una muestra asumiendo como parámetro poblacional un valor medio de 3, que es la que marca la condición de indiferencia o neutralidad. En esta, se exponen los resultados de esta prueba donde existe un plena significancia ($p < 0.05$).

Los resultados muestran que en todos los componentes, tanto los Auditores como los Directores y Gerentes de Administración y Finanzas están de acuerdo en que el control previo incide en el cumplimiento del control interno de las empresas públicas. Sin embargo, en el componente de Evaluación de Riesgo se pudo identificar un ítem donde señala que el control previo no incide en el cumplimiento, éste es (P12) Fiscaliza el impacto que tienen los cambios económicos en las decisiones de expansión, financiamiento y desembolso de capital de la empresa.

La Tabla 12 muestra los resultados de las pruebas de significancia y diferencias de medias correspondiente a las variables relacionadas a la mejora del control interno.

Tabla Núm.12 Prueba de significancia y diferencia de medias sobre la incidencia en la mejora del control interno

AUDITORES					DIRECTORES O GERENTES DE ADMINISTACIÓN Y FINANZAS				
	Valor de prueba = 3					Valor de prueba = 3			
	t	gl	Sig. (bilateral)	Diferencia de medias		t	gl	Sig. (bilateral)	Diferencia de medias
AMBIENTE CONTROL									
P6	4.804	6	.003	1.42857	P6	6.592	34	.000	1.029
P7	4.382	6	.005	1.14286	P7	4.692	34	.000	.771
P8	4.583	6	.004	1.00000	P8	6.046	34	.000	.886
P9	2.500	6	.047	.71429	P9	4.307	34	.006	.771
P10	0.891	6	.407	0.42857	P10	4.085	34	.000	.629
EVALUACIÓN DE RIESGO									
P14	4.500	6	.004	1.28571	P14	4.978	34	.000	.829
P15	2.828	6	.030	.57143	P15	4.415	34	.000	.714
P16	6.000	6	.001	0.85714	P16	4.909	34	.000	.800
ACTIVIDADES DE CONTROL									
P30	4.382	6	.005	1.14286	P30	7.462	34	.000	1.057
INFORMACIÓN Y COMUNICACIÓN									
P36	2.500	6	.047	0.71429	P36	7.403	34	.000	1.029
MONITOREO									
P39	1.162	6	.289	.42857	P39	5.368	34	.000	.971

Los resultados de la tabla anterior muestran que los Auditores y los Gerentes están de acuerdo en prácticamente todos los ítems de los componentes, con excepción a los puntos (P10). "Propone acciones encaminadas a la filosofía y estilo de operación de la administración no sea tan conservadora, ni riesgosa para los negocios de la empresa" y (P39), "Propone a la administración iniciativas tendientes a mejorar las funciones de monitoreo de los controles internos de la empresa. Según la investigación, se plantearon diferentes subhipótesis de trabajo para analizar la incidencia positiva en el cumplimiento y mejora de cada componente. Para el caso, todos los valores medios que superan el punto de

indiferencia ($X = 3$) se podrán considerar bajo la categoría "de acuerdo" con el cumplimiento o mejora del control interno ($3 < X \leq 5$). Sin embargo, cuando los valores medios se encuentran por debajo de dicho punto de indiferencia 3, se considerarán en la categoría de "desacuerdo" con el cumplimiento del control interno ($1 \leq X < 3$).

Para todos los componentes, se evidencia que el valor medio se encuentra por encima del punto de indiferencia ($X > 3$), sugiriendo que tanto para el cumplimiento como para las mejoras los Auditores, los Directores y Gerentes manifiestan una postura de estar "de acuerdo" con el control previo.

Las pruebas de hipótesis se establecen con un nivel de significancia del 5%, en caso de ser menor a este parámetro, se acepta la hipótesis alternativa (Ha).

La primera subhipótesis planteada que se asocia al componente ambiente de control es la siguiente:

H_{a1a}: El control previo que ejerce la Contraloría General de la República incide positivamente en el cumplimiento y mejora del ambiente de control de las empresas públicas.

Los resultados de aplicar la prueba a este componente se presentan en la Tabla 13.

Tabla Núm. 13 Prueba de significancia y diferencia de medias para el componente ambiente de control con respecto al control previo en el cumplimiento y mejora de las empresas públicas

	Valor de prueba = 3			
	t	gl	Sig. (bilateral)	Diferencia de medias
PA1	6.178	41	.0001	.857
PA2	5.777	41	.0001	.833
PA3	6.059	41	.0001	.881
PA4	3.636	41	.001	.619
PA5	9.299	41	.0001	.976
PA6	7.838	41	.0001	1.095
PA7	5.777	41	.0001	.833
PA8	7.144	41	.0001	.905
PA9	4.901	41	.0001	.762
PA10	4.001	41	.0001	.595

Nota: Significativa para 1% y 5%

Al examinar el nivel de significancia en esta prueba, todos los *p*-valor < 0.05, en consecuencia se puede señalar que el control previo que ejerce la Contraloría General de la República incide positivamente en el cumplimiento y mejora del ambiente de control de las empresas públicas.

La segunda subhipótesis se asocia al componente Evaluación de Riesgo, la cual se plantea como sigue:

H_{a1b}: El control previo que ejerce la Contraloría General de la República incide positivamente en el cumplimiento y mejora de la evaluación de riesgo de control de las empresas públicas.

La Tabla 14 presenta los resultados de la prueba de hipótesis que examina este componente

Tabla Num 14 Prueba de significancia y diferencia de medias para el componente evaluación de riesgo con respecto al control previo en el cumplimiento y mejora de las empresas publicas

	Valor de prueba = 3			
	t	gl	Sig (bilateral)	Diferencia de medias
PB11	5 685	41	00001	857
PB12	4 412	41	00007	619
PB13	4 611	41	00004	738
PB14	6 121	41	00010	905
PB15	4 990	41	00001	690
PB16	5 895	41	00010	810

Nota Significativa para 1% y 5%

En esta segunda subhipótesis todos los *p*-valores son menores a 0 05 concluyendo que el control previo de la Contraloría General de la Republica incide positivamente en el cumplimiento y mejora en la evaluación de riesgo de las empresas publicas

La siguiente subhipótesis examina el componente Actividades de Control presentada de la siguiente manera

H_{a1c} El control previo que ejerce la Contraloría General de la Republica incide positivamente en el cumplimiento y mejora de las actividades de control de las empresas publicas

Los resultados obtenidos en la salida se muestran en la Tabla 15

Tabla Núm. 15 Prueba de significancia y diferencia de medias para el componente actividades de control con respecto al control previo en el cumplimiento y mejora de las empresas públicas

	Valor de prueba = 3			
	t	gl	Sig. (bilateral)	Diferencia de medias
PC17	11.464	41	.00001	1.167
PC18	6.987	41	.00001	1.024
PC19	9.458	41	.00001	1.143
PC20	10.420	41	.00001	1.190
PC21	14.239	41	.00001	1.357
PC22	8.083	41	.00001	1.095
PC23	11.865	41	.00001	1.310
PC24	7.184	41	.00001	1.024
PC25	7.445	41	.00001	.929
PC26	7.114	41	.00001	.881
PC27	10.978	41	.00001	1.024
PC28	5.670	41	.00001	.786
PC29	10.350	41	.00001	1.286
PC30	8.591	41	.00001	1.071

Nota: Significativo al 1% y 5%

Esta tercera subhipótesis muestra que todos los *p*-valores son 0.0001, o sea menores al 5%, por lo que al igual que las subhipótesis anteriores, se infiere que el control previo que ejerce la Contraloría General de la República, incide positivamente en el cumplimiento y mejora de las actividades de control de las empresas públicas.

La cuarta subhipótesis, plantea la relación de incidencia del control previo en el cumplimiento y mejora de los sistemas de información y comunicación. La Tabla 16 muestra los resultados de la prueba de hipótesis que son planteadas a continuación:

H_{a1d} El control previo que ejerce la Contraloría General de la Republica incide positivamente en el cumplimiento y mejora del control de los sistemas de información y comunicaciones de las empresas publicas

Tabla Num 16 Prueba de significancia y diferencia de medias para el componente de sistemas de información y comunicación con respecto al control previo en el cumplimiento y mejora de las empresas publicas

	Valor de prueba = 3			
	t	gl	Sig (bilateral)	Diferencia de medias
PD31	10 917	41	00001	1 190
PD32	10 274	41	00001	1 048
PD33	10 824	41	00001	1 119
PD34	11 538	41	00001	1 214
PD35	8 863	41	00001	1 024
PD36	7 799	41	00001	976

Nota Significativo al 1% y 5%

Las salidas de la prueba de hipótesis para la cuarta subhipótesis muestran para todos los casos un nivel de significancia menor al 5% demostrando que el control previo de la Contraloría General de la Republica incide positivamente en el cumplimiento y mejora de los sistemas de información y comunicación de las empresas publicas

Para la subhipótesis que examina el componente de supervisión y monitoreo de las empresas publicas Se planteó la hipótesis cuyos resultados se presentan en la Tabla 17

H_{a1e}: El control previo que ejerce la Contraloría General de la República incide positivamente en el cumplimiento y mejora de la supervisión y monitoreo de control de las empresas públicas.

Tabla Núm. 17 Prueba de significancia y diferencia de medias para el componente de supervisión y monitoreo con respecto al control previo en el cumplimiento y mejora de las empresas públicas

	Valor de prueba = 3			
	t	gl	Sig. (bilateral)	Diferencia de medias
PE37	5.622	41	.00001	.833
PE38	6.105	41	.00001	.952
PE39	5.366	41	.00001	.881

Nota: Significativo al 1% y 5%

Al igual que en las pruebas de hipótesis anteriores, los niveles de significancia para los diferentes ítems son menores a 0.05, por tanto se acepta la hipótesis.

Luego de realizar las pruebas a cada uno de los componentes de manera grupal, como de manera individual, se puede demostrar que para el cumplimiento y mejora, el Control Previo que ejerce la Contraloría General de la República incide positivamente en el Control Interno de las empresas públicas.

Finalmente para verificar en cuál de los dos grupos de empresas públicas tiene mayor incidencia el Control Previo, en el cumplimiento y mejora del Control Interno, formulamos la siguiente hipótesis:

H_{a2} El Control Previo tiene mayor incidencia en el cumplimiento y mejora del Control Interno en las Empresas Publicas que se rigen por las disposiciones estatales que en las Empresas Publicas que se rigen por las normas privadas

Luego de los resultados de significancia obtenidos en la Tabla 18 para los cumplimientos en cada uno de los componentes y la Tabla 19 con las mejoras la prueba de hipótesis muestra para todos los casos una significancia mayor de 5% tanto para el cumplimiento como para las mejoras se concluye que para ambos tipo de empresa el Control Previo tienen igual incidencia en el cumplimiento y mejora del Control Interno

Tabla Num 18 Prueba de diferencia de medias con respecto a las Empresas Publicas y las Empresas Privadas relacionada al cumplimiento del control previo sobre el control Interno

CUMPLIMIENTO							
	Prueba T para la igualdad de medias				Prueba T para la igualdad de medias		
	t	gl	Sig (bilateral) 1 Vs 2		t	gl	Sig (bilateral) 1 Vs 2
AMBIENTE CONTROL				ACTIVIDADES DE CONTROL			
P1	2 437	40	059	P17	2 565	40	058
P2	1 903	40	064	P18	2.204	40	630
P3	1.254	40	.217	P19	1 059	40	.296
P4	621	40	538	P20	2 138	40	056
P5	1 331	40	191	P21	3 378	40	054
EVALUACIÓN DE RIESGO				P22	2 701	40	062
P11	845	40	403	P23	3 072	40	052
P12	602	40	.550	P24	1.280	40	.208
P13	728	40	471	P25	1.291	40	.204
				P26	1 483	40	146
INFORMACIÓN Y COMUNICACIÓN				P27	566	40	574
P31	387	40	701	P28	2 727	40	054
P32	2 431	40	053	P29	2 146	40	056
P33	1 352	40	184	MONITOREO			
P34	300	40	766	P37	071	40	944
P35	091	40	.928	P38	.270	40	789

Nota Niveles de significancia de 1% y 5%

Tabla Núm. 19 Prueba de diferencia de medias con respecto a las Empresas Públicas y las Empresas Privadas relacionada a la Mejora del Control Previo sobre el Control Interno

MEJORA			
	Prueba T para la igualdad de medias		
	t	gl	Sig. (bilateral)
AMBIENTE CONTROL			
P6	-2.488	40	.054
P7	-1.593	40	.119
P8	-1.272	40	.211
P9	-1.183	40	.244
P10	-2.536	40	.056
EVALUACIÓN DE RIESGO			
P14	.017	40	.986
P15	-1.016	40	.316
P16	-.353	40	.726
ACTIVIDADES DE CONTROL			
P30	.092	40	.927
INFORMACIÓN Y COMUNICACIÓN			
P36	-1.191	40	.241
MONITOREO			
P39	-1.225	40	.228

CONCLUSIONES

A continuación presentamos las conclusiones obtenidas producto de la presente investigación

- El Control Previo al igual que el Control Interno se derivan del Control aunque el primero en nuestro país es un control externo que ejerce la Contraloría General de la Republica sobre los actos de manejo de fondos y bienes de las empresas publicas cuyo capital social pertenece totalmente al Estado y por ende no constituye coadministración

- La fiscalización y regulación a través del Control Previo tiene más ventajas que desventajas ya que permite que los actos de manejo se perfeccionen con corrección y se ajusten a las disposiciones legales reglamentarias administrativas y de contabilidad a fin de evitar perjuicios a las empresas publicas

- El Control Previo tiene limitaciones por ende no brinda o proporciona una seguridad absoluta sino más bien razonable por lo que es un control necesario pero al mismo tiempo al igual que sucede con el Control Interno hay riesgo de que sea burlado sin que ello implique negligencia o que el ente fiscalizador esté consintiendo ningun acto incorrecto

- Uno de los riesgos que tiene el patrimonio público, e inclusive también el mismo ente fiscalizador en el ejercicio del Control Previo, es precisamente que la empresa pública tenga controles internos débiles.

- Algunas normativas, con fundamento en las cuales se aplica el Control Previo, presentan ambigüedades, lo que produce falta de seguridad y certeza jurídica, por lo que han dado lugar a interpretaciones por parte de los entes jurisdiccionales, distintas a las que tiene la Contraloría General de la República, tal como lo analizamos en esta investigación. En ese sentido, se hace necesario que en reformas constitucionales o de naturaleza legal se aclaren estas normas.

- Hay que destacar, que el Control Previo, no es un Control Posterior, ya que si bien se nutre de la Auditoría, como sucede con la Contabilidad, el Derecho y otras disciplinas, el mismo no forma parte de ella.

- El Control Interno, es un control que debe responder a las necesidades y objetivos de la empresa, así como también a las disposiciones legales, reglamentarias, de contabilidad y al Informe COSO.

- Las empresas públicas en Panamá, aplican las Normas de Control Interno Gubernamental, las cuales están inspiradas en el Informe COSO y sus 5 componentes.

- De conformidad con los resultados de esta investigación basados en la percepción que tienen los Directores o Gerentes Generales de Administración y Finanzas y el personal de auditoría interna de las empresas públicas, el Control Previo que ejerce la Contraloría General de la República incide positivamente en el cumplimiento del Control Interno de las empresas públicas, y por ende, de cada uno de sus 5 componentes.

- Hay que destacar, que en este aspecto de cumplimiento únicamente en el componente de Evaluación de Riesgo, se pudo identificar un solo ítem, en el que se consideró que el Control Previo no incide. Dicho ítem (P12), se refería a si el Control Previo "Fiscaliza el impacto que tienen los cambios económicos en las decisiones de expansión, financiamiento y desembolso de capital de la empresa".

- De conformidad con los resultados de esta investigación basados en la percepción que tienen los Directores o Gerentes Generales

de Administración y Finanzas y el personal de auditoría interna de las empresas públicas, el Control Previo que ejerce la Contraloría General de la República incide positivamente en la mejora del Control Interno de las empresas públicas.

- Hay que destacar, que en este aspecto de mejora únicamente en los componentes de Ambiente de Control y Monitoreo, se pudo identificar que el ítem P10 que se refiere a si el Control Previo "Propone acciones encaminadas a que la filosofía y estilo de operación de la administración, no sea tan conservadora, ni riesgosa para los negocios de la empresa", y el ítem P39 del componente de Monitoreo, referente a si el Control Previo "Propone a la administración iniciativas tendientes a mejorar las funciones de monitoreo de los controles internos de la empresa", en ambos se consideró que el Control Previo no incide.

- Finalmente, con relación a cuál de los dos grupos tiene mayor incidencia el Control Previo sobre el Control Interno, es decir, en el grupo de empresas que se rigen por normas públicas, o en las que aplican disposiciones como la empresa privada, los resultados de la investigación indican, que la incidencia es igual para ambos grupos.

- Como futuras líneas de investigación, y en vista de que no pudimos contemplar en este estudio, la percepción que tienen los fiscalizadores y auditores de la Contraloría General de la República, respecto a si el Control Previo de esa institución incide en el Control Interno de las Empresas Públicas, proponemos que se procure aplicar este estudio, a dicho personal, a fin de contrastar los resultados, con los obtenidos de los gerentes de administración y finanzas y los del personal de auditoría interna, a fin de generar aún más conocimiento en esta temática.

- Otro de los aportes de esta investigación es contribuir a despertar el interés para futuras investigaciones que relacionen estos 2 controles, profundizando o aplicando otros enfoques.

- Esta investigación, genera aportes al área de Contabilidad, así como también a la Contraloría General de la República, para que se conozca la incidencia que tiene el Control Previo sobre el Control Interno de las empresas públicas; así como también aquellos ítems de los componentes del Control Interno, que no se ven afectados por el Control Previo. Esto permitirá ayudar a nuestro máximo organismo de fiscalización y control a analizar

las razones y a adoptar los mecanismos que estime pertinentes, para aplicar los correctivos que considere viables. En el área académica de la Contabilidad, aporta conocimientos, sobre el desempeño de un control, que siempre ha sido considerado parte de esta disciplina.

- Es necesario que las instituciones del sector público, brinden más apoyo a la investigación, dada las limitaciones que se nos presentó durante la realización de este estudio, al no contar con la participación de la Contraloría General de la República y de las empresas públicas: Autoridad Aeronáutica Civil, Autoridad de Aseo Urbano y Domiciliario, Empresa de Transmisión Eléctrica (ETESA), Zona Libre de Colón y la Agencia Panamá Pacífico.

BIBLIOGRAFÍA

ARENS A. ELDER R & BEASLEY M (2007) *Auditoría Un Enfoque Integral* Decimoprimera edición Editorial Prentice Hall México 800 páginas

BALLESTÁ, G & MONFORT E (2003) *Contabilidad General Una Visión Práctica* Ediciones Gestión 2000 Barcelona 166 páginas

BARQUERO M (2008) El Control Interno en trabajos de fiscalización Auditoría Publica No 47 abril 2008 pp 47 56 Recuperado de http //www auditoriapublica com/hemeroteca/Pag%207182%20n%C2%BA%2057 pdf

BELL T PEECHER M SOLOMON I MARRS Fr & THOMAS H (2008) *Auditoría Basada en Riesgos Perspectiva estratégica de sistemas* Editorial Ecoe Bogotá 263 páginas

BERBEY E (1996) *Aplicación Fiscal del Control Previo a los gastos publicos en Panamá* Tesis de Licenciatura en Contabilidad Universidad de Panamá Panamá 217 páginas

BERNAL C (2010) *Metodología de la Investigación* Tercera Edición Editorial Pearson Prentice Hall México 286 páginas

BISHOP T & HYDOSKI F (2010) *Capacidad de Recuperación Empresarial Administración del Creciente Riesgo de Fraude y Corrupción* Editorial Ecoe Ediciones Colombia 234 páginas

BLANCO Y (2012) *Auditoría Integral Normas y Procedimientos* Segunda edición Editorial Ecoe Bogotá 524 páginas

BOHÓRQUEZ L (2011) Gobierno Corporativo y Control Interno *Econ Gest Desarro Cali (Colombia) diciembre No 12* pp 39 57

BONILLA A. (1992) *Origen de la Contrafirma de la Contraloría General en los Cheques que emiten las entidades publicas* Contraloría General de la Republica

CABRERA, E (2009) *Control* Editorial El Cid Editor/Apuntes Argentina 40 páginas

CAMPOS DE SANCHEZ L (2010) *Metodología de la Investigación* Artes e Impresiones Durbin Panamá 163 páginas

CAÑIBANO L Y GONZALO J (1995) *Los Programas de Investigación en Contabilidad* Ponencia presentada en la 1 Jornada sobre Teoria de la Contabilidad Jerez 3 de febrero Recuperado de http //www uam es/personal_pdi/economicas/lcanibano/articulos/LOS%20PROGRAMAS%20DE%20INVESTIGACION%20EN%20CONTABILIDAD pdf

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

CARVALHO J (2010) *Estados financieros normas para presentación y elaboración* Segunda edición Editorial Ecoe Bogotá 380 páginas

CASTILLEJOS JIMÉNEZ H (2012) *Fundamentos de Organización Industrial Editorial Trillas México 199 páginas*

CONTRALORÍA GENERAL DE LA REPUBLICA (1971) *Control Previo* 15 páginas

CONTRALORÍA GENERAL DE LA REPUBLICA (1993) *Informe del Contralor General de la Republica 1 de marzo de 1993* 152 páginas

CONTRALORÍA GENERAL DE LA REPUBLICA DE PANAMÁ (2005) *Manual General de Contabilidad Gubernamental Versión revisada y actualizada* 223 páginas

CONTRALORÍA GENERAL DE LA REPUBLICA (2006) *Decreto 317 Leg de 2006 Por el cual se reglamenta las fianzas que se emitan para garantizar las obligaciones contractuales del Estado y se establecen sus modelos*

CONTRALORÍA GENERAL DE LA REPUBLICA (2009) *Guías de Fiscalización*

CONTRALORÍA GENERAL DE LA REPUBLICA. *Listado Verificador*

CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LA REPUBLICA DE PANAMÁ (1972) reformada (vigente)

CORTE SUPREMA DE JUSTICIA (1993) *Sentencia de 8 de febrero de 1993* Registro Judicial de febrero

CORTE SUPREMA DE JUSTICIA (1993) *Sentencia de 13 de octubre de 1993* Registro Judicial de Octubre

CORTE SUPREMA DE JUSTICIA (1994) *Sentencia del 21 de octubre de 1994* Registro Judicial de Octubre

CORTE SUPREMA DE JUSTICIA (1995) *Sentencia de 20 de febrero de 1995* Registro Judicial de octubre

CORTE SUPREMA DE JUSTICIA (2003) *Sentencia del 21 de enero del 2003* Registro Judicial de enero

CORTE SUPREMA DE JUSTICIA (2007) *Sentencia de 8 de junio de 2007* Registro Judicial de junio

DIRECCIÓN GENERAL DE CONTRATACIONES PUBLICAS (2013) Informe de Opinión Legal DJ-083-2013 emitido por el Director de Jurídico que absuelve consulta sobre adjudicación global de una contratación

DORTA VELÁZQUEZ J (2005) Teorías Organizativas y los Sistemas de Control Interno Revista Legis de Contabilidad y Auditoría Internacional Num 22 abril – junio 2005 Recuperado de
http //legal legis com co/frmMainContainer aspx?path=/revistas/rcontador/introrcontador

FRANCO RUÍZ R (2001) Evolución histórica del control Revista Legis de Contabilidad & Auditoría Internacional Num 5 enero – marzo 2001 Recuperado de
http //legal legis com co/frmMainContainer aspx?path=/revistas/rcontador/introrcontador#

FRONTI DE GARCÍA, L & SUÁREZ KIMURA E (2007) Aportes Tecnológicos al Sistema de Control Interno Publicación Contabilidad y Auditoría Numero 27 ano 14 junio 2008 Universidad de Buenos Aires Recuperado de
http //www econ uba ar/www/servicios/Biblioteca/revista_cya/27/fronti_kimura pdf

GÁMEZ, I (2011) Análisis comparativo de los sistemas de control interno y calidad *Auditoría Publica No 54 julio 2011* pp 11 31

GÁMEZ PELÁEZ I (2010) Control Interno de las Áreas de Aprovisionamiento de las Empresas Publicas del Área Sanitaria de Andalucía Facultad de Ciencias Económicas y Empresariales Universidad de Málaga

GÓMEZ MALDONADO M (2009) Hacia la construcción de la auditoría publica *Auditoría Publica No 47 abril 2009* pp 71-82 Recuperado de http.//www auditoriapublica com/hemeroteca/200904_47_71 pdf

GOODMAN S & REECE J (1985) *Manual del Contralor* Editorial McGraw Hill México

GORRI A. & GIMENEZ, L Algunas reflexiones sobre el control de la Hacienda Publica con especial referencia a la situación de la provincia de Mendoza Recuperado en http //www fce uncu edu ar/upload/21 algunas reflexiones pdf

GOXENS A. & GOXENS M A. (1998) *Enciclopedia Práctica de la Contabilidad* Océano Grupo Editorial S A España

HERNÁNDEZ CAMPOS A. (2011) *Análisis Crítico del Control Interno Fiscal y su Incidencia en las Contingencias Fiscales en la Industria Manufacturera de Nuevo León* Tesis de Doctorado en Contaduría Universidad Autónoma de Nuevo León México 118 páginas

HORNGREN CH HARRISON W & OLIVER S (2010) *Contabilidad* Octava edición Editorial Pearson México 790 páginas

INTERNATIONAL FEDERATION OF ACCOUNTANTS (IFAC) (2010) Normas Internacionales de Auditoría y Control de Calidad Décima Edición Editores e Impresiones FOC México 949 páginas

IVANEGA, M (2009) Breves reflexiones en torno al control externo administrativo y sus consecuencias en la Republica Argentina *Red Revista Estudios Socio Jurídicos* Colombia 17 páginas

JAÉN N (2000) *La Acción Fiscalizadora que ejerce la Contraloría General de la Republica* Tesis de Licenciatura en Contabilidad Universidad de Panamá Panamá

JENSEN H (2011) Control Interno – INTOSAI GOV 9100 9130 una mirada crítica *Revista de la red de expertos iberoamericanos en Fiscalización No 7 1er Semestre 2011* pp 13-19 Recuperado de http://www google com/url?sa=t&rct=j&q=&esrc=s&source=web&cd=1&cad=rja&uact=8&ved=0CCAQFjAA&url=http%3A%2F%2Fwww conecta-ceddet org%2Findex.php%3Foption%3Dcom_k2%26view%3Ditem%26task%3Ddownload%26id%3D36%26lang%3Des&ei=WLBmVKetCIaqNrzVg7gI&usg=AFQjCNHbNfHSKYQJk6kmr0oKgEe7zFZ0Hw&bvm=bv 79142246 d eXY

KAST F & Rosenzweig J (1988) *Administración en las Organizaciones* Cuarta Edición Editorial McGrawill Impreso en México

LEY 22 DE 1976 *Que Reglamenta el Control Previo*

LEY 32 DE 1984 *Orgánica de la Contraloría General de la Republica*

LEY 22 DE 2006 *Que regula la Contratación Publica*

LEY 75 DE 2013 *Que dicta el Presupuesto General del Estado para la vigencia fiscal 2014*

LIND D MARCHAL W & WATHEN S (2008) Estadística aplicada a los negocios y la economía Decimotercera edición Editorial Mc Graw Hill México 859 páginas

MACHADO DE ALMEIDA, B & MUÑOZ COLOMINA, C (2009) Evidencia de las diferencias de expectativas en auditoría en mercados bursátiles de reducida dimensión el caso Portugués *Universo Contabil vol 5 num 1 enero marzo 2009* pp 100-114 Universidad Regional de Blumenau Brasil Recuperado en http //redalyc uaemex mx/redalyc/pdf/1170/117015043008

MANTILLA, S (2003) *Auditoría 2005* Editorial Ecoe Bogotá 1067 páginas

MANTILLA, S & YOLIMA, S (2006) *Auditoría del Control Interno* Editorial Ecoe Bogotá 283 páginas

MANTILLA, S (2007) *Control Interno Informe COSO* Cuarta edición Editorial Ecoe Bogotá 342 páginas

MANTILLA, S (2009) *Auditoría de información financiera* Editorial Ecoe Bogotá 651 páginas

MANTILLA, S (2011) *Auditoría del Control Interno* Segunda Edición Editorial Ecoe Colombia 470 páginas

MARTÍNEZ CALDERÍN L El Control Interno Un medio eficaz para la toma de decisiones en el control de la gestión Universidad de Cienfuegos Recuperado http //www bibliociencias cu/gsdl/collect/revistas/index/assoc/HASH6e54/32a38a83 dir/doc pdf

MARTÍNEZ R (1989) El Control Interno de las Corporaciones Locales *Revista Española de Financiación y Contabilidad Vol XIX No 59* 1989 Recuperado de http //aeca es/pub/refc/articulos php?id=0600

MANZANO A. (2004) *Los Procesos Presupuestarios en Espana Análisis del Presupuesto del Estado y de los Presupuestos de las Comunidades Autónomas desde una Perspectiva de Economía Política* Tesis del Doctorado de la Facultad de Ciencias Económicas y Empresariales Universidad de Alcalá España 356 páginas

MEIGS R WILLIAMS J HAKA, S & BETTNER M (2000) *Contabilidad La Base para decisiones gerenciales* Undécima edición Editorial Mc Graw Hill Bogotá 721 páginas

MEOÑO SEGURA, J (2009) Exigencia y Rendición de Cuentas sobre Ingresos y Gasto Publico Un Análisis de los que Jurídica Institucional y Políticamente puede hacerse en la materia *Revista Ciencias Económicas 27 No 2 2009 / 213 280 / ISSN 0252 9521 Costa Rica* 280 páginas Recuperado en http.//www latindex ucr ac cr/econ 2009 2/econ 2009-02 13 pdf

MONGE B (2012) El dilema de más o menos control en el sector publico *Revista Económica* Recuperado de http //revistae conomica com/articulo php?id=37

NARANJO GALVES R (2007) *Eficacia del Control Fiscal en Colombia Derecho Comparado Historia Macroorganizaciones e Instituciones* Editorial Universidad Del Rosario Bogotá 272 páginas

ORGANIZACIÓN INTERNACIONAL DE ENTIDADES FISCALIZADORAS SUPERIORES (1977) *Declaración de Lima de 1977* pp 7 Recuperado de http //www intosai org/es/documentos/intosai/documentosbasicos/declaracion es-de lima y mexico/declaracion-de lima/i-generalidades html

ORGANIZACIÓN INTERNACIONAL DE ENTIDADES FISCALIZADORAS SUPERIORES (2004) *Normas Generales de Fiscalización Publica et Normas sobre los Derechos y Comportamiento de los Auditores* pp 10 Recuperado de http //www issai org/media(361 1033)/ISSAI_200S pdf

ORGANIZACIÓN INTERNACIONAL DE ENTIDADES FISCALIZADORAS SUPERIORES (2009) *INTOSAI Gov 9100 Guía para las normas de control interno del sector publico* Recuperado de http //es issai org/media/14449/intosai_gov_9100_s pdf

ORGANIZACIÓN INTERNACIONAL DE ENTIDADES FISCALIZADORAS SUPERIORES (2010) Colaboración de los sectores publico y privado en el desarrollo de normas internacionales de auditoría *Revista Internacional de Auditoría Gubernamental Vol 37 No 1* enero 2010 USA pp 11 15

ORGANIZACIÓN INTERNACIONAL DE ENTIDADES FISCALIZADORAS SUPERIORES (2011) Informe de la Meta 1 Rendición de Cuentas y normas profesionales *Revista Internacional de Auditoría Gubernamental Vol 38 No 1* enero 2011 USA pp 8-37

ORGANIZACIÓN INTERNACIONAL DE ENTIDADES FISCALIZADORAS SUPERIORES (2012) *Informe de 15 Seminario de Naciones Unidas/INTOSAI sobre Auditoria Gubernamental Papel de las Entidades Fiscalizadoras Superiores en la Auditoría del Sector de la Agricultura* p 107 Recuperado de http //www intosai org/uploads/3vn2002s pdf

ORTEGA CÁRDENAS A. (2010) Hacienda Publica las finanzas del Estado Cuarta Edición Ecoe Ediciones Colombia 296 páginas

PACHECO S (2014) La Contabilidad Publica *Revista de Administración Publica Num 005* Editonal CEPC – Centro de Estudios Políticos y Constitucionales España

POLIMENI R FABOZZI F & ADELBERG A (2005) *Contabilidad de Costos conceptos y aplicaciones para la Toma de Decisiones Gerenciales* Tercera Edición Editonal McGraw Hill Colombia 879 páginas

REAL ACADEMIA ESPAÑOLA (RAE) (2001) *Diccionario de la lengua espanola* 22ª Edición Madrid

REPUBLICA DE PANAMÁ. Código Fiscal vigente

REPUBLICA DE PANAMÁ *Constitución Política de la Republica vigente*

REPUBLICA DE PANAMÁ. *Ley 22 de 1976 que regula el Control Previo*

REPUBLICA DE PANAMÁ. *Ley 57 de 1978 que regula la profesión de Contador Publico Autorizado*

REPUBLICA DE PANAMÁ. Ley 32 de 1984 *Orgánica de la Contraloría General de la Republica*

REPUBLICA DE PANAMÁ. *Decreto 214-DGA de 1999 que aprueba las Normas de Control Interno Gubernamental para la Republica de Panamá*

REPUBLICA DE PANAMÁ. Ley 74 de 2011 *que dicta el presupuesto general del Estado para la vigencia fiscal 2012*

REPUBLICA DE PANAMÁ. Ministerio de Economía y Finanzas *Manual de Clasificaciones Presupuestarias del Gasto Publico* (2011) 200 páginas

ROSS S (2000) *Probabilidad y Estadística para Ingenieros* Segunda edición Editonal Mc Graw Hill México 585 páginas

SELTZER J (2008) *El Elemento Emisor de Estados Contables Aportes para su Modelización* Tesis del Doctorado en Ciencias Económicas (área de Contabilidad) Universidad de Buenos Aires Argentina

SUNDER S (2005) *Teoría de la Contabilidad y Control* Universidad Nacional de Colombia Sede Bogotá Facultad de Ciencias Económicas Doctorado en Ciencias Económicas Editonal Unibiblos Bogotá 318 páginas

TANARRO NEMIÑA, F (2003) Evolución y práctica del informe de control interno contable *Técnica Contable No 68 noviembre 2003* pp 18-26 Recuperado de http //jggomez.eu/z%20Privado/b%20usuarios/n revista/caja/3tc/2003/658 pdf

THE INSTITUTE OF INTERNAL AUDITORS (2009) *Formulación y Expresión de Opiniones de Auditoría Interna*, 15 páginas.

TORRES, L. & BRUSCA A. (1995) Auditoría y Fiscalización de las Sociedades Estatales por los Órganos de Control Externo en España e Iberoamérica. Universidad de Zaragoza. *Revista Española de Financiación y Contabilidad. Vol. XXIV, n°84 abril a junio 1995*, pp. 749 -773.

TUA PEREDA J. (1988) *Evolución del Concepto de Contabilidad a través de sus definiciones.* Disponible en http://www.contaduria.uady.mx/ca_boletin_punto_de_vista_5/03%20teoria%20evolucion%20concepto.pdf.

TUA PEREDA. J. (2004) Evolución y situación actual del pensamiento contable. *Revista Internacional Legis de Contabilidad & Auditoría, octubre-diciembre*, pp.43-82.

VARA-HORNA, A. (2010) *¿Cómo hacer una tesis en ciencias empresariales? Manual Breve para los tesistas de Administración, Negocios Internacionales, Recursos Humanos y Marketing.* Facultad de Ciencias Administrativas y Recursos Humanos de la Universidad de San Martín de Porres. Segunda edición, Lima, 484 páginas.

VÁSQUEZ, Juan Materno. (1981) *Los poderes de la Contraloría.* Ediciones Olga Elena. Panamá.

VILORIA, N. (2005) Factores que inciden en el sistema de control interno de una organización. *Actualidad Contable Faces, vol. 8, No.11. julio – diciembre, 2005,* pp. 87-92. Recuperado en: Disponible en: http://www.redalyc.org/articulo.oa?id=25701111.

VILLARROYA LEQUERICAONANDIA, M. (2003). *Alteraciones y Manipulaciones de la Contabilidad.* Universidad de Valladolid. España. Recuperado en: http://www.cervantesvirtual.com/obra/alteraciones-y-manipulaciones-de-la-contabilidad--0/

WHITTINGTON, R. & PANY, K. (2005) *Principios de Auditoría.* Decimocuarta edición. Editorial Mc Graw Hill, México, 736 páginas.

ANEXOS

Dirigido Directores Administrativos y de Finanzas

UNIVERSIDAD DE PANAMA
VICERRECTORIA DE INVESTIGACIÓN Y POSTGRADO
FACULTAD DE ADMINISTRACIÓN DE EMPRESAS Y CONTABILIDAD
DOCTORADO EN CIENCIAS EMPRESARIALES
CON ESPECIALIZACIÓN EN CONTABILIDAD

La presente encuesta tiene como propósito conocer su percepción con relación a la incidencia que tiene el Control Previo que *ejerce* la *Contraloría General* de la *Republica sobre* el *Control Interno* de la *Empresa Publica* en la cual usted presta sus servicios

SECCIÓN I – DATOS GENERALES

1 Años de servicio en la empresa ≤ 5 años ☐ 6 – 15 años ☐ 16 – 20 años ☐ > 20 años ☐

2 Formación profesional Contador Publico Autorizado ☐ Administrador de Empresas ☐

Administrador Publico ☐ Economista ☐ Financista ☐ Otra Carrera ☐ _____

3 Grado Académico Licenciatura ☐ Especialidad ☐ Maestría ☐ Doctorado ☐

4 Cargo que desempeña Director o Gerente Administrativo ☐ Directo o Gerente de Finanzas ☐

Director o Gerente de Administración y Finanzas ☐

5 Nombre de la Empresa Publica en la que presta servicios _____

SECCIÓN II –INCIDENCIA DEL CONTROL PREVIO EN EL CUMPLIMIENTO Y MEJORA DEL CONTROL INTERNO EN LAS EMPRESAS PUBLICAS

1 **Componente del Control Interno: Ambiente de Control**

(Donde 1= Totalmente e desacuerdo 2= En desacuerdo 3= Indiferente 4= De acuerdo 5= Totalmente de acuerdo)

Indiq e con na e na escala de 1 a 5 su grado de acuerdo la incide cia que tiene el Control Previo en el cumplimiento y mejora d los componentes del Control I tern d la Empresas Publicas respecto

	CUMPLIMIENTO	TOTAL DESACUERDO			TOTAL ACUERDO	
1	Contribuye a que los administradores y demás personal de las empresas públicas cumplan con los niveles esperados de integridad y comportamiento ético en el manejo de los negocios y recursos publicos	1	2	3	4	5
2	Que la *empresa al asignar autoridad y responsabilidad al recurso humano* cumpla con las politicas que establecen las prácticas apropiadas para el tipo de negocio y el conocimiento que debe tener el personal seleccionado	1	2	3	4	5
3	Contribuye a reforzar la actitud y el interés de la alta gerencia y del personal por un Control Interno efectivo en todas las áreas de la empresa.	1	2	3	4	5
4	Fiscaliza que el Comité de Auditoría o Junta Directiva de la empresa cumpla con supervisar las actividades de la administración, y de que esta rinda cuentas	1	2	3	4	5
5	Incide en que la *filosofía y estilo de operación* de la *administración*, cumpla con la legalidad y buenas prácticas financieras y operativas a fin de evitar que las decisiones sean demasiado conservadoras o riesgosas en los negocios de la empresa	1	2	3	4	5

	MEJORA	TOTAL DESACUERDO			TOTAL ACUERDO	
6	Contribuye a que los administradores y demás personal de las empresas publicas mejoren las politicas de integridad y comportamiento ético en el manejo de los negocios y recursos publicos	1	2	3	4	5
7	Sugiere a la administración mejoras a las politicas de asignación de autoridad	1	2	3	4	5

	y responsabilidad del recurso humano.					
8.	Realiza acciones encaminadas a mejorar la actitud y el interés de la alta gerencia y del personal de la empresa, por un Control Interno efectivo en todas las áreas de la empresa.	1	2	3	4	5
9.	Propone al Comité de Auditoría o Junta Directiva de la empresa iniciativas tendientes a optimizar el proceso de rendición de cuentas.	1	2	3	4	5
10.	Propone acciones encaminadas a que la filosofía y estilo de operación de la administración, no sea tan conservadora, ni riesgosa para los negocios de la empresa.	1	2	3	4	5

2. **Componente del Control Interno: Evaluación de Riesgo**

	CUMPLIMIENTO	TOTAL DESACUERDO			TOTAL ACUERDO	
11.	Fiscaliza que los administradores y demás personal de las empresas públicas hagan las modificaciones correspondientes en las políticas, reglamentos internos y estrategias de operación de la empresa, cuando se dan cambios en la legislación y demás regulaciones que así lo exigen.	1	2	3	4	5
12.	Fiscaliza el impacto que tienen los cambios económicos en las decisiones de expansión, financiamiento y desembolsos de capital de la empresa.	1	2	3	4	5
13.	Fiscaliza que los administradores identifiquen y analicen los riesgos internos y externos en todos los niveles de la empresa, para prevenirlos, evitarlos o minimizarlos.	1	2	3	4	5

	MEJORA	TOTAL DESACUERDO			TOTAL ACUERDO	
14.	Recomienda a la administración la adopción de medidas tendientes a que sus regulaciones internas, sean acordes con los cambios surgidos en la legislación y demás regulaciones que aplican a las actividades de la empresa.	1	2	3	4	5
15.	Propone a la administración acciones que permitan afrontar de manera más beneficiosa para la empresa, los cambios económicos del entorno que afecten las decisiones de expansión, financiamiento y desembolsos de capital.	1	2	3	4	5
16.	Sugiere a los administradores que adopten las medidas que sean pertinentes para administrar los riesgos de manera que se puedan prevenirlos, evitarlos o minimizarlos.	1	2	3	4	5

3. **Componente del Control Interno: Actividades de Control**

	CUMPLIMIENTO	TOTAL DESACUERDO			TOTAL ACUERDO	
17.	Fiscaliza que las operaciones de la empresa se efectúen de conformidad con sus objetivos y al interés público.	1	2	3	4	5
18.	Fiscaliza que las operaciones en materia de contratación pública, de personal; planilla, entre otros compromisos y desembolsos de fondos, se realicen de conformidad con los requisitos y procedimientos establecidos en las Leyes y normativas que rigen la empresa.	1	2	3	4	5
19.	Fiscaliza que las operaciones en materia de ingresos, se realicen de conformidad con los requisitos y procedimientos establecidos en las Leyes y normativas que rigen la empresa.	1	2	3	4	5
20.	Fiscaliza que la administración cumpla con las circulares y manuales de procedimientos que haya emitido la Contraloría General de la República y que apliquen a las actividades de la empresa.	1	2	3	4	5
21.	Fiscaliza que las operaciones sean autorizadas por el personal competente.	1	2	3	4	5
22.	Fiscaliza que las obras de infraestructura, se efectúen de conformidad a lo pactado en los respectivos contratos.	1	2	3	4	5
23.	Fiscaliza que se exija las garantías o fianzas, que de conformidad con la Ley, deben ser requeridas en los contratos y a los agentes de manejo.	1	2	3	4	5
24.	Fiscaliza que quien lleve los registros de Contabilidad, no tenga la custodia de los activos.	1	2	3	4	5
25.	Fiscaliza que el personal que tenga la custodia de un activo, no sea el que rinda cuentas sobre dicho activo.	1	2	3	4	5

26	Fiscaliza que el personal que tenga los registros de los acreedores no sea el que rinda cuentas sobre el pasivo	1	2	3	4	5
27	Fiscaliza que en la medida de lo posible quienes autoricen operaciones no tengan control sobre el activo relacionado con esas operaciones	1	2	3	4	5
28	Fiscaliza que no haya acceso a funciones sensitivas entre las Direcciones de Tecnología de Información y los departamentos de usuarios claves	1	2	3	4	5
29	Fiscaliza que se utilice de manera legal y correcta los fondos y recursos de la empresa	1	2	3	4	5

	MEJORA	TOTAL DESACUERDO			TOTAL ACUERDO	
30	Propone a la administración iniciativas tendientes a optimizar la efectividad de las actividades de control	1	2	3	4	5

4. **Componente del Control Interno: Información y comunicación**

	CUMPLIMIENTO	TOTAL DESACUERDO			TOTAL ACUERDO	
31	Fiscaliza que la administración presente oportunamente los estados financieros y el informe de ejecución presupuestaria con los detalles solicitados por la Normas de Administración Presupuestaria contenidas en la Ley de Presupuesto General del Estado	1	2	3	4	5
32.	Fiscaliza que se presente a la Contraloría General de la Republica los informes y datos requeridos a través de circulares emitidas por dicho organismo de control	1	2	3	4	5
33	Fiscaliza que la empresa cumpla con los lineamientos que en materia de control sobre los actos de manejo emite la Contraloría General de la Republica y que inciden en la presentación de información financiera y presupuestaria.	1	2	3	4	5
34	Fiscaliza que los registros de Contabilidad sean presentados de conformidad con el Manual de Contabilidad Gubernamental para la Republica de Panamá	1	2	3	4	5
35	Fiscaliza que se presente diariamente el informe de movimientos de fondos y mensualmente la Conciliación Bancaria de las cuentas de la empresa	1	2	3	4	5

	MEJORA	TOTAL DESACUERDO			TOTAL ACUERDO	
36	Propone a la administración iniciativas tendientes a mejorar la presentación y comunicación oportuna de la información financiera y presupuestaria	1	2	3	4	5

5. **Componente del Control Interno: Monitoreo**

	CUMPLIMIENTO	TOTAL DESACUERDO			TOTAL ACUERDO	
37	Sugiere en virtud de las deficiencias detectadas en los controles internos a través de la fiscalización que se ejerce sobre los actos de manejo que los administradores y auditores internos de la empresa evaluen de manera periódica el desempeño del control interno y que se modifiquen dichos controles.	1	2	3	4	5
38	Sugiere en virtud de incumplimiento de los controles internos detectados a través de la fiscalización que se ejerce sobre los actos de manejo que los administradores y auditores internos de la empresa evaluen de manera periódica el cumplimiento de los controles internos establecidos	1	2	3	4	5

	MEJORA	TOTAL DESACUERDO			TOTAL ACUERDO	
39	Propone a la administración iniciativas tendientes a mejorar las funciones de monitoreo de los controles internos de la empresa	1	2	3	4	5

La información por usted suministrada será utilizada para fines académicos. Muchas gracias.

UNIVERSIDAD DE PANAMÁ
VICERRECTORIA DE INVESTIGACIÓN Y POSTGRADO
FACULTAD DE ADMINISTRACIÓN DE EMPRESAS Y CONTABILIDAD
DOCTORADO EN CIENCIAS EMPRESARIALES
CON ESPECIALIZACION EN CONTABILIDAD

La presente encuesta tiene como propósito conocer su percepción, con relación a la incidencia que tiene el Control Previo que ejerce la Contraloría General de la República, sobre el Control Interno de la Empresa Pública en la cual usted presta sus servicios.

SECCIÓN I – DATOS GENERALES

1. Años de servicio en la empresa: ≤ 5 años ☐ 6 – 15 años ☐ 16 – 20 años ☐ > 20 años ☐
2. Formación profesional: Contador Público Autorizado ☐ Administrador de Empresas ☐

   Administrador Público ☐ Economista ☐ Financista ☐ Otra Carrera ☐ _____
3. Grado Académico: Licenciatura ☐ Especialidad ☐ Maestría ☐ Doctorado ☐
4. Cargo que desempeña: Jefe ☐ Supervisor ☐ Auditor ☐
5. Nombre de la Empresa Pública en la cual presta servicios: _____

SECCIÓN II – INCIDENCIA DEL CONTROL PREVIO EN EL CUMPLIMIENTO Y MEJORA DEL CONTROL INTERNO EN LAS EMPRESAS PÚBLICAS

1. **Componente del Control Interno: Ambiente de Control**

(Donde: 1= Totalmente en desacuerdo; 2= En desacuerdo; 3= Indiferente; 4= De acuerdo; 5= Totalmente de acuerdo)

Indique con una x en una escala de 1 a 5 su **grado de acuerdo** a la incidencia que tiene el Control Previo en el cumplimiento y mejora de los componentes del Control Interno de las Empresas Públicas respecto a:

	CUMPLIMIENTO	TOTAL DESACUERDO			TOTAL ACUERDO	
1.	Contribuye a que los administradores y demás personal de las empresas públicas cumplan con los niveles esperados de integridad y comportamiento ético en el manejo de los negocios y recursos públicos.	1	2	3	4	5
2.	Que la empresa al asignar autoridad y responsabilidad al recurso humano, cumpla con las políticas que establecen las prácticas apropiadas para el tipo de negocio y el conocimiento que debe tener el personal seleccionado.	1	2	3	4	5
3.	Contribuye a reforzar la actitud y el interés de la alta gerencia y del personal, por un Control Interno efectivo en todas las áreas de la empresa.	1	2	3	4	5
4.	Fiscaliza que el Comité de Auditoría o Junta Directiva de la empresa cumpla con supervisar las actividades de la administración, y de que esta rinda cuentas.	1	2	3	4	5
5.	Incide en que la filosofía y estilo de operación de la administración, cumpla con la legalidad y buenas prácticas financieras y operativas, a fin de evitar que las decisiones sean demasiado conservadoras o riesgosas en los negocios de la empresa.	1	2	3	4	5

	MEJORA	TOTAL DESACUERDO			TOTAL ACUERDO	
6.	Contribuye a que los administradores y demás personal de las empresas públicas mejoren las políticas de integridad y comportamiento ético en el manejo de los negocios y recursos públicos.	1	2	3	4	5
7.	Sugiere a la administración mejoras a las políticas de asignación de autoridad y responsabilidad del recurso humano.	1	2	3	4	5
8.	Realiza acciones encaminadas a mejorar la actitud y el interés de la alta gerencia y del personal de la empresa, por un Control Interno efectivo en	1	2	3	4	5

	todas las áreas de la empresa.					
9	Propone al Comité de Auditoría o Junta Directiva de la empresa iniciativas tendientes a optimizar el proceso de rendición de cuentas.	1	2	3	4	5
10	Propone acciones encaminadas a que la filosofía y estilo de operación de la administración, no sea tan conservadora, ni riesgosa para los negocios de la empresa.	1	2	3	4	5

2. **Componente del Control Interno: Evaluación de Riesgo**

	CUMPLIMIENTO	TOTAL DESACUERDO			TOTAL ACUERDO	
11	Fiscaliza que los administradores y demás personal de las empresas públicas hagan las modificaciones correspondientes en las políticas, reglamentos internos y estrategias de operación de la empresa, cuando se dan cambios en la legislación y demás regulaciones que así lo exigen	1	2	3	4	5
12.	Fiscaliza el impacto que tienen los cambios económicos en las decisiones de expansión, financiamiento y desembolsos de capital de la empresa.	1	2	3	4	5
13.	Fiscaliza que los administradores identifiquen y analicen los riesgos internos y externos en todos los niveles de la empresa, para prevenirlos, evitarlos o minimizarlos	1	2	3	4	5

	MEJORA	TOTAL DESACUERDO			TOTAL ACUERDO	
14	Recomienda a la administración la adopción de medidas tendientes a que sus regulaciones internas, sean acordes con los cambios surgidos en la legislación y demás regulaciones que aplican a las actividades de la empresa.	1	2	3	4	5
15.	Propone a la administración acciones que permitan afrontar de manera más beneficiosa para la empresa, los cambios económicos del entorno que afecten las decisiones de expansión, financiamiento y desembolsos de capital.	1	2	3	4	5
16	Supere a los administradores que adopten las medidas que sean pertinentes para administrar los riesgos de manera que se puedan prevenirlos, evitarlos o minimizarlos.	1	2	3	4	5

3. **Componente del Control Interno: Actividades de Control**

	CUMPLIMIENTO	TOTAL DESACUERDO			TOTAL ACUERDO	
17	Fiscaliza que las operaciones de la empresa se efectuen de conformidad con sus objetivos y el interés público	1	2	3	4	5
18	Fiscaliza que las operaciones en materia de contratación publica, de personal; planilla entre otros compromisos y desembolsos de fondos, se realicen de conformidad con los requisitos y procedimientos establecidos en las Leyes y normativas que rigen la empresa	1	2	3	4	5
19	Fiscaliza que las operaciones en materia de ingresos, se realicen de conformidad con los requisitos y procedimientos establecidos en las Leyes y normativas que rigen la empresa.	1	2	3	4	5
20	Fiscaliza que la administración cumpla con las circulares y manuales de procedimientos que haya emitido la Contraloría General de la República y que apliquen a las actividades de la empresa.	1	2	3	4	5
21	Fiscaliza que las operaciones sean autorizadas por el personal competente.	1	2	3	4	5
22.	Fiscaliza que las obras de infraestructura, se efectúen de conformidad a lo pactado en los respectivos contratos.	1	2	3	4	5
23.	Fiscaliza que se exija las garantías o fianzas, que de conformidad con la Ley deben ser requeridas en los contratos y a los agentes de manejo	1	2	3	4	5
24	Fiscaliza que quien lleve los registros de Contabilidad, no tenga la custodia de los activos.	1	2	3	4	5
25.	Fiscaliza que el personal que tenga la custodia de un activo, no sea el que rinda cuentas sobre dicho activo	1	2	3	4	5

26	Fiscaliza que el personal que tenga los registros de los acreedores no sea el que rinda cuentas sobre el pasivo	1	2	3	4	5
27	Fiscaliza que en la medida de lo posible, quienes autoricen operaciones no tengan control sobre el activo relacionado con esas operaciones	1	2	3	4	5
28	Fiscaliza que no haya acceso a funciones sensitivas entre las Direcciones de Tecnología de Información y los departamentos de usuarios claves.	1	2	3	4	5
29	Fiscaliza que se utilice de manera legal y correcta los fondos y recursos de la empresa.	1	2	3	4	5

	MEJORA	TOTAL DESACUERDO			TOTAL ACUERDO	
30	Propone a la administración iniciativas tendientes a optimizar la efectividad de las actividades de control.	1	2	3	4	5

4. Componente del Control Interno: Información y comunicación

	CUMPLIMIENTO	TOTAL DESACUERDO			TOTAL ACUERDO	
31	Fiscaliza que la administración presente oportunamente los estados financieros y el informe de ejecución presupuestaria, con los detalles solicitados por la Normas de Administración Presupuestaria contenidas en la Ley de Presupuesto General del Estado	1	2	3	4	5
32.	Fiscaliza que se presente a la Contraloría General de la República, los informes y datos requeridos a través de circulares emitidas por dicho organismo de control.	1	2	3	4	5
33.	Fiscaliza que la empresa cumpla con los lineamientos que en materia de control sobre los actos de manejo emite la Contraloría General de la República y que inciden en la presentación de información financiera y presupuestaria.	1	2	3	4	5
34.	Fiscaliza que los registros de Contabilidad sean presentados de conformidad con el Manual de Contabilidad Gubernamental para la República de Panamá.	1	2	3	4	5
35	Fiscaliza que se presente diariamente el informe de movimientos de fondos, y mensualmente la Conciliación Bancaria de las cuentas de la empresa	1	2	3	4	5

	MEJORA	TOTAL DESACUERDO			TOTAL ACUERDO	
36	Propone a la administración iniciativas tendientes a mejorar la presentación y comunicación oportuna de la información financiera y presupuestaria.	1	2	3	4	5

5. Componente del Control Interno: Monitoreo

	CUMPLIMIENTO	TOTAL DESACUERDO			TOTAL ACUERDO	
37	Sugiere en virtud de las deficiencias detectadas en los controles internos a través de la fiscalización que se ejerce sobre los actos de manejo que los administradores y auditores internos de la empresa evalúen de manera periódica el desempeño del control interno y que se modifiquen dichos controles.	1	2	3	4	5
38.	Sugiere en virtud de incumplimiento de los controles internos detectados a través de la fiscalización que se ejerce sobre los actos de manejo que los administradores y auditores internos de la empresa evalúen de manera periódica el cumplimiento de los controles internos establecidos.	1	2	3	4	5

	MEJORA	TOTAL DESACUERDO			TOTAL ACUERDO	
39	Propone a la administración iniciativas tendientes a mejorar las funciones de monitoreo de los controles internos de la empresa.	1	2	3	4	5

La información por usted suministrada será utilizada para fines académicos. Muchas gracias.