



# Contraloría FISCALIZA

Revista especializada





Contraloría Fiscaliza es una revista de acceso abierto especializada en el área de la Administración pública que divulga artículos científicos inéditos en áreas de la fiscalización, control, control social, rendición de cuentas, transparencia, integridad, gestión pública, auditoría, gobierno electrónico y administración pública. La revista va dirigida a profesionales, investigadores, servidores públicos e interesados en las ciencias administrativas.

Contraloría Fiscaliza es editada por la Contraloría General de la República y visible en el portal de revistas de la Universidad de Panamá. Todos los artículos sometidos a publicación son evaluados por pares ciegos. Tiene periodicidad semestral (septiembre-febrero; marzo-agosto).



**Autoridades de la Contraloría General de la República de Panamá**

**Gerardo Solís**  
Contralor General

**Dagoberto Cortez**  
Subcontralor General

**Zenia Vásquez de Palacios**  
Secretaria General

**Marino J. Palacios C.**  
Director Nacional de Fiscalización General

**Alcides Segovia**  
Director Nacional de Auditoría General

**Felipe Almanza**  
Director Nacional de Métodos y Sistemas de Contabilidad

**Samuel A. Moreno P.**  
Director del Instituto Nacional de Estadística y Censo

**Yonel De La Cruz**  
Director Nacional de Investigación y Auditoría Forense

**Margarita Cedeño**  
Directora Nacional de Ingeniería

**Omar Arauz**  
Director Nacional de Asesoría Económica y Financiera

**Saraí Mendoza**  
Directora Nacional de Asesoría Jurídica

**Emmy Gómez**

Directora Nacional de Auditoría Interna

**Kelyneth Pérez**

Directora Nacional de Comunicación Social

**Diana King**

Directora Nacional de Administración y Finanzas

**Isis Rodríguez Centella**

Directora Nacional de Desarrollo de los Recursos Humanos

**Jesús E. González M.**

Director Nacional de Tecnología de la Información y las Comunicaciones

**Alexandra Rivera**

Directora Nacional de Participación Ciudadana

**Elia Díaz**

Directora Nacional de Comercio Exterior, Incentivos Fiscales y Comercial

**Yovanina Z. Návalo G.**

Directora Administrativa de la Academia de Control Gubernamental



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

**Dr. Eduardo Flores Castro**

Rector

**Dr. Jaime Javier Gutiérrez**

Vicerrector de Investigación y Postgrado

**Dr. Carlos Ramos**

Director de Postgrado

**Dr. Francisco Farnum**

Coordinador de la Oficina de publicaciones académicas y científicas de la  
Universidad de Panamá

# Equipo Editorial

## Director

Mgtr. Euclides González  
Contraloría General de la República de Panamá. Panamá.  
Correo electrónico: [euclidesgonzalez07@gmail.com](mailto:euclidesgonzalez07@gmail.com)  
<https://orcid.org/0000-0001-8869-1157>

## Comité editorial

### Editor en Jefe

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

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

Mgtr. Antonio Moreno. Editor Temático  
Contraloría General de la República de Panamá. Panamá.  
Correo electrónico: [anmorenoc@gmail.com](mailto:anmorenoc@gmail.com)  
<https://orcid.org/0009-0005-6804-7766>

Lic. Ariana Fernández. Editor Técnico  
Contraloría General de la República de Panamá. Panamá.  
Correo electrónico: [aritzelf@yahoo.es](mailto:aritzelf@yahoo.es)  
<https://orcid.org/0000-0002-4202-0988>

Mgtr. Gumercindo Lorenzo González. Editor Temático  
Contraloría General de la República de Panamá. Panamá.  
Instituto Nacional de Estadística y Censo  
Correo electrónico: [gumerlog@gmail.com](mailto:gumerlog@gmail.com) / [glorenzo@contraloria.gob.pa](mailto:glorenzo@contraloria.gob.pa)  
<https://orcid.org/0000-0002-7407-813X>

## **Comité Científico**

Dra. María Félix Valencia Alderete  
Universidad de Panamá, Facultad de Administración de Empresas y  
Contabilidad, Panamá.

Correo electrónico: [mariaf.valencia@up.ac.pa](mailto:mariaf.valencia@up.ac.pa)  
<https://orcid.org/0000-0002-2450-8672>

Dr. Eric Berbey  
Universidad de Panamá  
Facultad de Administración de Empresas y Contabilidad, Panamá.

Correo electrónico: [ericberbey@yahoo.es](mailto:ericberbey@yahoo.es)  
<https://orcid.org/0000-0003-1813-0332>

Mgr. Elidia Enis Velásquez Herrera.  
Universidad de Panamá. Centro Regional Universitario de Panamá Oeste  
Correo electrónico: [elidiavelasquez@gmail.com](mailto:elidiavelasquez@gmail.com) // [elidia.velasquez@up.ac.pa](mailto:elidia.velasquez@up.ac.pa)  
<https://orcid.org/0000-0001-5719-1600>

## **Secretario Técnico**

Mgr. Roboan Helí González Martínez.  
Contraloría General de la República de Panamá, Panamá.

Correo electrónico: [roboang@gmail.com](mailto:roboang@gmail.com)  
<https://orcid.org/0000-0002-6552-6463>

## **Arte, diseño, maquetación y divulgación**

### **Arte y diseño**

Ernesto Córdoba.  
Contraloría General de la República de Panamá. Panamá. Dirección de  
Comunicación Social. [erncordoba@contraloria.gob.pa](mailto:erncordoba@contraloria.gob.pa)

<https://orcid.org/0009-0006-5752-6443>

### **Soporte Técnico**

Omar Toribio. Academia de Control Gubernamental.  
Correo electrónico: [omardoc15@gmail.com](mailto:omardoc15@gmail.com) / [otoribio@contraloria.gob.pa](mailto:otoribio@contraloria.gob.pa)  
<https://orcid.org/0000-0001-7272-6183>

## *Editorial*

Con sumo placer presentamos a la comunidad científica y público en general, nuestra primera edición de la revista científica especializada Contraloría Fiscaliza, la cual incluye 10 ensayos, producto del esfuerzo de los egresados de la Maestría en Control Gubernamental de la Gestión Pública. Esta maestría fue creada en la Contraloría General de la República y avalada por las autoridades de nuestra máxima casa de estudios superiores, la Universidad de Panamá a través del Centro Regional Universitario de San Miguelito (CRUSAM).

Son nuestros primeros pasos en este camino y con la colaboración de la Oficina de Publicaciones Académicas y Científicas de la Universidad de Panamá, en el marco del convenio suscrito entre ambas entidades, se dan avances seguros.

La revista científica especializada Contraloría Fiscaliza, se enmarca en el área de la administración pública, por lo que sus autores, apegados a la línea en cuestión, desarrollan sus producciones, de forma científica.

Esta tendrá una publicación semestral septiembre-febrero; marzo-agosto, por lo que en la primera entrega de esta revista, los autores han desarrollado sus trabajos en temas enfocados en auditoría social, control interno, presupuesto basado en resultados, las auditorías forenses, depuración y conciliación contable, la auditoría de cumplimiento, gestión por resultado, entre otros. Todos los artículos han sido revisados por pares ciegos.

Invitamos a la comunidad científica y público en general a desarrollar sus producciones intelectuales con el firme propósito de impulsar la gestión pública y por ende nuestra institucionalidad.

*Mgter: Euclides González*  
*Director de la revista*



## INDICE

Núm	Título	Pág.
1	<b>La auditoría social y su interacción con la Contraloría General.</b> Vanessa Del Carmen Castillo	10-26
2	<b>Control interno y su impacto en la eficiencia del sector público</b> Melina Del C. Gaona M. & Dan G. Elí Rodríguez G	27-38
3	<b>Presupuesto basado en resultados como nuevo enfoque en la gestión pública.</b> Johana del C. Montenegro S., Jaime Antonio Moreno T & Yaribel Del C. Morán S.	39-50
4	<b>Prórrogas desde la perspectiva de la Ley Orgánica de la Caja de Seguro Social, Panamá.</b> Zaara Wittgren, Claribel Vega & Waldo Acosta	51-63
5	<b>El Impacto de las auditorías forenses en el sector gubernamental</b> Cristopher Rodríguez & Oliver Omar Martínez Barría	64-78
6	<b>Autonomía financiera como mecanismo de gestión pública eficiente: ventajas, limitaciones y su impacto en la Administración Pública.</b> Emmanuel M. Venado J. & Geritzel I. Pulgarín	79-93
7	<b>Proceso de depuración y conciliación contable en panamá, la puerta a la implementación de la Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público.</b> Abdiel Antonio Soto Martínez	94-105
8	<b>Modificaciones al contrato: adaptación y flexibilidad en las relaciones comerciales.</b> José M., Zambrano G. & Aymee S., Pérez E.	106-121
9	<b>Una mirada general a las auditorías de cumplimiento y su influencia en la transparencia institucional.</b> Jessica Jurado & Karen Torres	122-132
10	<b>Gestión por resultado: Su evolución hacia la implementación del presupuesto basado en resultados en Panamá.</b> Eyra Lewis Santos & Sughey Castillo Him	133-152

## La auditoría social y su interacción con la Contraloría General

### Social audit and its interaction with the comptroller's office

**Vanesa Del Carmen Castillo**

Contraloría General de la República de Panamá, Subdirección Nacional de Rendición de Cuentas, Panamá. [vanesa7207@gmail.com](mailto:vanesa7207@gmail.com) <https://orcid.org/0000-0003-1463-6889>

Fecha de Recepción: 15 de enero de 2024

Fecha de Aprobación: 18 de mayo de 2024

DOI:

#### Resumen

La Contraloría General de la República ha implementado mecanismos institucionales para mejorar la transparencia y rendición de cuentas en la gestión pública, en línea con los objetivos estratégicos 2020-2024. La auditoría social en los gobiernos locales juega un papel crucial en la evaluación de la gestión pública y en la rendición de cuentas ante la sociedad. A través de la auditoría social, se pueden identificar y analizar los resultados y hallazgos que surgen de la interacción entre la Contraloría General de la República y los gobiernos locales. En ese sentido, la auditoría social en gobiernos locales, busca fortalecer la participación ciudadana en la fiscalización y evaluación de políticas y programas. La auditoría social en gobiernos locales ofrece beneficios como la prevención de corrupción, crear una cultura de corrección y mejorar la retribución equitativa de los recursos públicos. Estos auditores sociales reciben capacitación en aspectos técnicos, legales y éticos, y se les enseña a realizar la auditoría social efectiva. En este sentido, la auditoría



social contribuye a una gestión pública más transparente y eficiente, fortaleciendo la participación ciudadana, el control previo y la rendición de cuentas.

Palabras clave: auditoría social, transparencia, gestión pública, participación ciudadana, rendición de cuentas.

### Abstract

The Office of the Comptroller General of the Republic has implemented institutional mechanisms to improve transparency and accountability in public management, in line with the 2020-2024 strategic objectives. Social auditing in local governments plays a crucial role in the evaluation of public management and accountability to society. Through social auditing, the results and findings arising from the interaction between the Comptroller's Office and local governments can be identified and analyzed. In this sense, social auditing in local governments seeks to strengthen citizen participation in the monitoring and evaluation of policies and programs. Social auditing in local governments offers benefits such as the prevention of corruption, creating a culture of propriety and improving the equitable remuneration of public resources. These social auditors are trained in technical, legal, and ethical aspects, and are taught how to perform audits.

Keywords: social audit, transparency, public administration, citizen participation, accountability.

### Introducción

La Contraloría General de la República, en línea con las directrices de la Organización Latinoamericana y del Caribe de Entidades Fiscalizadoras Superiores (OLACEFS), ha implementado mecanismos para mejorar la disponibilidad de información sobre su labor de auditoría social, gestión y resultados de fiscalización.

Esta iniciativa busca fomentar la rendición de cuentas y fortalecer la gobernanza, compartiendo esta información con la ciudadanía y otros actores para promover el control social sobre la gestión pública y fortalecer la democracia participativa. Esto se podría lograr a través de proyectos enfocados en modernizar y actualizar sus funciones de auditoría social y control.

Se resalta la interacción y los beneficios de la auditoría social para la sociedad, los cuales se obtienen resultados positivos durante el proceso de control previo. En el contexto de los gobiernos locales, la auditoría social se resalta como un medio para fomentar la participación ciudadana en la fiscalización de la gestión pública. Este enfoque fortalece la transparencia y la rendición de cuentas, fundamentándose en teorías de gobernanza, rendición de cuentas y participación ciudadana, destacando la importancia de involucrar a los ciudadanos en el monitoreo y evaluación de la gestión pública para promover una sociedad más justa y equitativa.

## Desarrollo

### **Aspectos generales que fortalecen la democracia mediante la transparencia y rendición de cuentas en las auditorías sociales.**

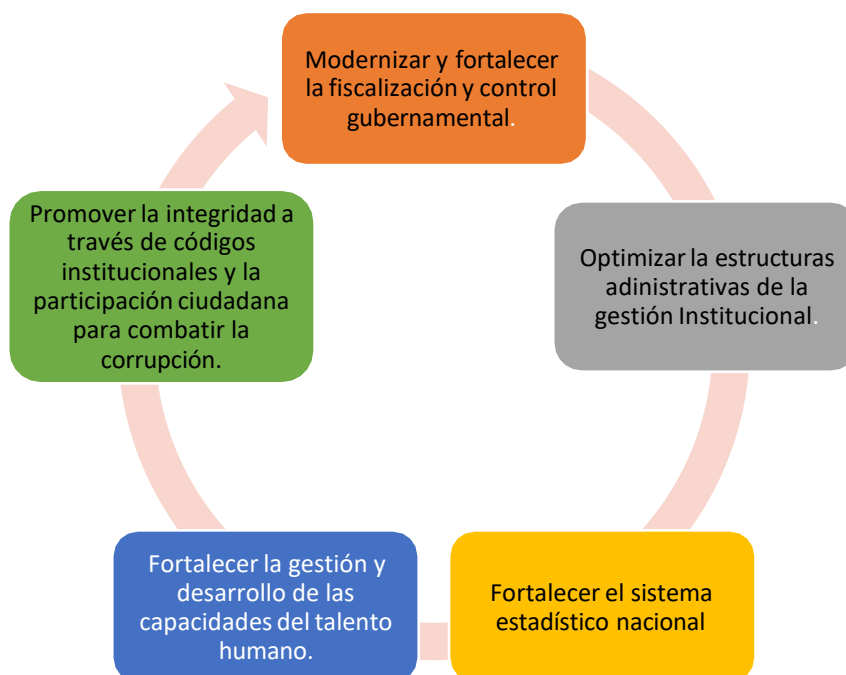
La Contraloría General de la República, en cumplimiento de los lineamientos marcados por la Organización Latinoamericana y del Caribe de Entidades Fiscalizadoras Superiores (OLACEFS), ha implementado mecanismos institucionales para mejorar la disponibilidad de información sobre el alcance de la auditoría, gestión y los resultados de la fiscalización. Esta iniciativa pretende contribuir a la rendición de cuentas y el establecimiento de prácticas de buena gobernanza, con el objetivo de compartir esta información con la ciudadanía, organizaciones de la sociedad civil y otros actores para el ejercicio del control social sobre la gestión pública, fortaleciendo así la democracia participativa.

Con esta visión y en línea con los cinco Objetivos Estratégicos acordados para el período 2020-2024, la Contraloría General de la República ha emprendido proyectos enfocados a modernizar y actualizar las funciones de auditoría y control que constitucional y legalmente le encomienda realizar.

Al mejorar la transparencia y el acceso a la información, la Contraloría General de la República busca promover la rendición de cuentas, fortalecer la confianza pública y fomentar una cultura de buena gobernanza.

### Figura 1

#### *Objetivos Estratégicos de la Contraloría General para 2020-2024*



Fuente: obtenido del plan estratégico institucional – Panamá

Por medio de la auditoría social en los gobiernos locales, la Contraloría General de la República promueve la participación ciudadana mediante este proceso que fortalece la fiscalización, particularmente en el ámbito del control previo

---

institucional y la integración de la participación ciudadana en la ejecución de la gestión municipal y de las Juntas Comunales. A través de este proceso, realizado en los gobiernos locales juntamente con la participación de estudiantes de la Universidad de Panamá, se evalúa la ejecución de la gestión pública y el impacto de las políticas y programas implementados por las autoridades locales.

La auditoría social tiene como objetivo fomentar la participación de los ciudadanos en el monitoreo, verificación y evaluación de la gestión pública. Es fundamental que los ciudadanos tengan la oportunidad de involucrarse en la evaluación de la ejecución de proyectos de inversión pública, suministro y obras sociales llevadas a cabo por los gobiernos locales, ya que esto fortalece la transparencia, la rendición de cuentas y la gobernanza local.

Según Pinel, et al. (2015), la auditoría social ha evolucionado hacia el actual concepto de Responsabilidad Social, lo cual es de suma importancia y significado para la sostenibilidad en términos humanos, sociales, gubernamentales y medioambientales. Sin embargo, las motivaciones y derivaciones apuntadas en la realización de la Auditoría Social en sus planteamientos originales continúan agravándose aceleradamente en las actividades económicas contemporáneas.

En este contexto, la auditoría social se presenta como una herramienta clave para promover la transparencia y la rendición de cuentas en la gestión pública, al tiempo que contribuye a la sostenibilidad en sus diferentes dimensiones. La participación de los ciudadanos en este proceso es fundamental para garantizar su efectividad y contribuir a la construcción de una sociedad más justa y equitativa.

### **Marco teórico**

La auditoría social se basa en dos teorías principales, la teoría de la gobernanza y la teoría de la rendición de cuentas.



---

Según Villaprado & Zambrano (2024), la teoría de la gobernanza se refiere a los mecanismos que guían la toma de decisiones y la gestión en los gobiernos locales. Esta teoría enfatiza la importancia de la transparencia, la responsabilidad y la participación ciudadana en la toma de decisiones. La auditoría social se utiliza en este contexto para evaluar la eficacia de estos mecanismos y garantizar que se estén siguiendo las mejores prácticas.

Por otra parte, el autor menciona que la teoría de la rendición de cuentas se enfoca en la obligación que tienen los gobiernos de rendir cuentas a la ciudadanía por sus acciones y resultados. En tal sentido, la auditoría social es una herramienta importante en este contexto, ya que ayuda a garantizar la transparencia en la gestión gubernamental y establecer mecanismos eficientes de control y seguimiento.

Además de estas teorías, los autores Villaprado & Zambrano (2024) consideran la teoría de la participación ciudadana, que enfatiza la importancia de involucrar a los ciudadanos en la toma de decisiones y en el seguimiento de las políticas públicas.

Dentro de la teoría de la participación ciudadana se explora el papel fundamental que juegan los ciudadanos en el proceso democrático. Esta teoría sostiene que la participación ciudadana es esencial para fortalecer la gobernabilidad y promover la transparencia en las decisiones políticas. Se basa en la premisa de que los ciudadanos deben tener voz y voto en los asuntos que les afectan, ya que son ellos quienes conocen mejor sus necesidades y demandas. Además, se considera que la participación ciudadana contribuye a la construcción de una sociedad más inclusiva y justa, al permitir que todos los sectores de la población tengan la oportunidad de ser escuchados y de incidir en la toma de decisiones. (Maritan et al.2023).



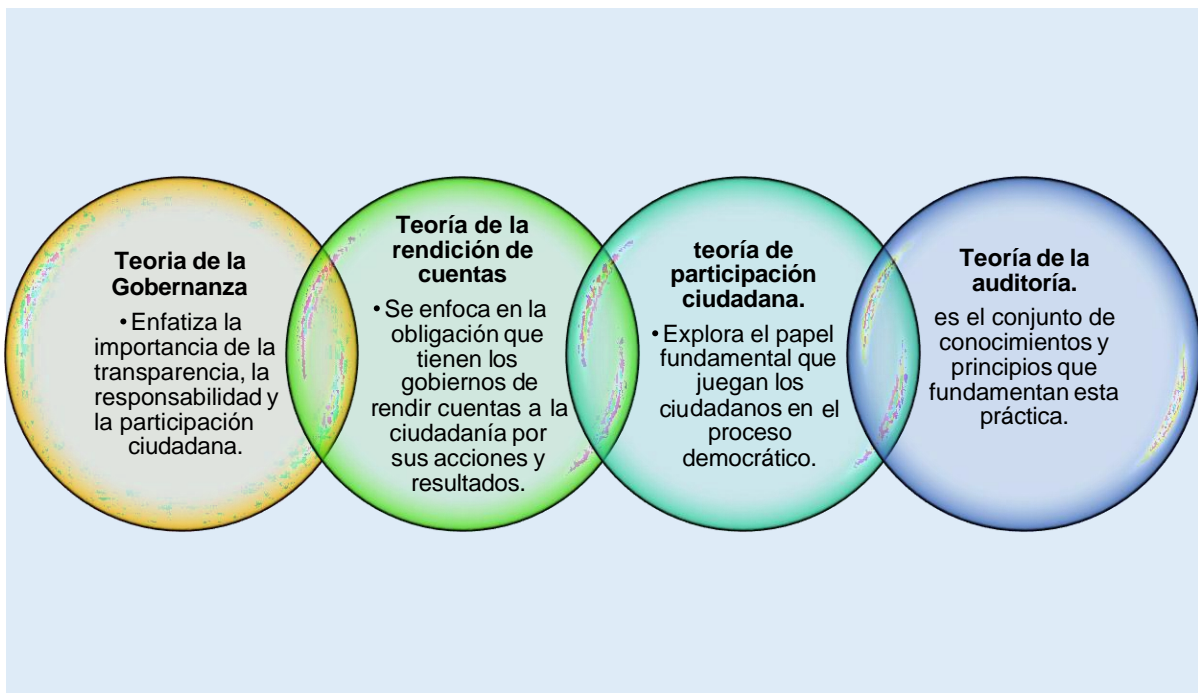
La Contraloría General de la República ha buscado involucrar a la ciudadanía en el ejercicio de su derecho a fortalecer la democracia y garantizar la legitimidad de las decisiones tomadas por los gobiernos locales. Esto se logra mediante la creación de espacios y mecanismos de participación ciudadana efectivos, así como el fomento de la transparencia y el acceso a la información pública. La participación ciudadana es fundamental para asegurar una gestión eficiente, efectiva y responsable en los gobiernos locales, y la Contraloría General ha trabajado para promover su involucramiento en la toma de decisiones y el seguimiento de las políticas públicas.

La teoría de la auditoría es el conjunto de conocimientos y principios que fundamentan esta práctica la cual se basa en la revisión sistemática e imparcial de las actividades, operaciones y registros de una organización con el fin de evaluar su eficacia, eficiencia y cumplimiento de normas y regulaciones establecidas (Medina et al.2020). Esta teoría se aplica en diferentes ámbitos, como el financiero, el medioambiental, el de calidad y el de gestión. La auditoría proporciona información objetiva y relevante para la toma de decisiones, contribuyendo así a mejorar la transparencia, la rendición de cuentas y la confianza en las instituciones y empresas.



## Figura 2

Ilustración de las cuatro teorías



La figura presenta el marco teórico de la auditoría social, el cual se basa en las teorías de la gobernanza, la rendición de cuentas, la participación ciudadana y la auditoría. Estas teorías son fundamentales para comprender y desarrollar la auditoría social en los gobiernos locales y su interacción con la Contraloría General de la República.

### Interacción entre la auditoría social y la Contraloría General de la República.

De acuerdo con la Constitución Política de la República de Panamá en su artículo 279, la Contraloría General de la República es el organismo estatal e

---

independiente encargado de supervisar adecuadamente el uso de los recursos públicos y garantizar la legalidad de los actos administrativos. Sus funciones principales incluyen el fiscalizar y regular, mediante control previo o posterior, todos los actos de manejo de fondos y otros bienes públicos, con el fin de garantizar su correcta ejecución.

La auditoría social y la Contraloría General de la República tienen una relación estrecha en función de sus objetivos comunes, como promover la transparencia, la responsabilidad y la participación ciudadana, incrementando la cultura nacional de rendir cuentas de la gestión pública. La auditoría social involucra un proceso de evaluación que marca la gestión y manejo de los recursos públicos y sobre la calidad en la entrega de los bienes y servicios en los que se utilizan fondos públicos.

La colaboración entre la Contraloría General de la República y la auditoría social puede ser beneficiosa para ambas partes, ya que la auditoría social puede proporcionar información relevante para fortalecer el control previo de la Contraloría, y esta última puede respaldar y validar los resultados de la auditoría social. Esta colaboración permite obtener una visión integral de la gestión pública y contribuir al fortalecimiento de la rendición de cuentas.

La Contraloría General de la República puede beneficiarse de la información y los resultados de la auditoría social para mejorar sus procesos de fiscalización, al mismo tiempo que la auditoría social puede fortalecer el control interno institucional y motivar a la participación ciudadana a todos los niveles de la gestión municipal y estatal. La potestad de fiscalizar y controlar el uso de los recursos del sector público surge de los preceptos y principios regulados por la normativa expresada en la Constitución, las Leyes, los Reglamentos, Decretos y Resoluciones, que facultan a

la Contraloría, en su función de ente fiscalizador, a ordenar la elaboración y presentación de los informes de rendición de cuentas a todas las entidades públicas.

La auditoría social brinda una valiosa contribución al permitir que la sociedad civil participe activamente en el proceso de fiscalización de las políticas y acciones del gobierno. La estrecha colaboración entre estos dos actores resulta crucial para fortalecer tanto el control como la gestión de los gobiernos locales. Al compartir información y hallazgos, la Contraloría General de la República puede mejorar sus procesos de fiscalización, asegurando una mayor eficacia en su trabajo. Esta interacción positiva entre ambas partes genera un ambiente honesto en el cual la transparencia, la rendición de cuentas y el buen gobierno se fortalecen mutuamente.

### **Beneficios de la auditoría social a la sociedad**

La auditoría social en los gobiernos locales proporciona diversos beneficios a la sociedad en general, ya que promueve la transparencia y la rendición de cuentas, al permitir que los estudiantes universitarios participen en el proceso de cumplimiento de las obras realizadas. Esto garantiza un uso adecuado y responsable de los recursos públicos. Además, fortalece la participación ciudadana efectiva, involucrando activamente a la sociedad civil en el control y evaluación de la gestión gubernamental, lo que empodera a la sociedad civil y promueve una gobernanza más incluyente y democrática.

Koussikian (2021) destaca que la práctica democrática ha demostrado que la sola existencia de mecanismos tradicionales de control gubernamental es insuficiente para limitar la actuación de políticos y funcionarios públicos. En otras palabras, este mecanismo de supervisión no garantiza que se detenga la corrupción o las malas prácticas en el ejercicio de poder, pero sí permite regular esa mala

práctica, lo que me permite afirmar que la participación de las organizaciones de la sociedad civil es necesaria. (p.8)

La auditoría social, además de prevenir y detectar posibles actos de corrupción, también ayuda a identificar áreas de oportunidad y mejorar la eficiencia en la prestación de servicios públicos. La presencia de veedores (ciudadanos) en los proyectos motiva el cumplimiento de la ejecución de las obras en el período establecido, lo que permite tomar medidas correctivas y optimizar el desempeño de los gobiernos, promoviendo una cultura de corrección y mejorando la eficiencia administrativa.

Por otro lado, esto ha generado confianza y sentido de pertenencia en la comunidad, involucrándose y percibiendo que los recursos se utilizan de manera eficiente y en beneficio de todos. En este sentido, la comunidad ha expresado su apoyo al hecho de que jóvenes capacitados y avalados por la Contraloría General de la República, monitoreen y verifiquen los proyectos de los gobiernos locales.

Esto fortalece el vínculo entre los ciudadanos y el proceso de fiscalizar, aumentando la participación ciudadana y una colaboración más activa en la toma de decisiones que involucre a la comunidad, demostrando que la figura de la veeduría ciudadana facilita la transformación de un mecanismo de vigilancia de los contratos públicos (Agüero & Montero, 2023).

De manera que la auditoría social desempeña un papel fundamental en la promoción de una gestión pública más transparente, participativa y eficiente, lo que permite construir una sociedad más justa y equitativa en la que los recursos públicos se utilizan de manera responsable y en beneficio de las personas beneficiarias.

## Capacitación y formación en auditoría social

La capacitación y formación especializada en auditoría social son esenciales para asegurar la máxima eficacia y calidad en los gobiernos locales. Es fundamental que los auditores sociales adquieran conocimientos técnicos, legales y éticos a través de una formación adecuada. Por lo tanto, este entrenamiento debe abarcar un amplio conocimiento de las normas y regulaciones aplicables, así como de las metodologías y técnicas de auditoría social más avanzadas y eficientes (Téllez, 2023).

Por lo tanto, los auditores sociales son llevados a cabo por estudiantes de la Universidad de Panamá, quienes deben realizar servicio social y son capacitados como veedores por la Contraloría General de la República. Estos estudiantes son avalados para realizar esta función y se les brinda una capacitación que incluye:

- a) Como se realiza la veeduría: Se les enseña el proceso de veeduría y cómo llevarlo a cabo de manera efectiva.
- b) La importancia de la veeduría: se les explica la relevancia de la veeduría en la transparencia y rendición de cuentas de los proyectos públicos.
- c) La actitud de los veedores: se les enseña que la actitud de los veedores debe ser voluntaria, altruista, oportuna y responsable.
- d) Cuáles son sus deberes: se les informa sobre los deberes y responsabilidades que tienen como veedores.
- e) Sus funciones: se les explica cuáles son las funciones que deben desempeñar como veedores.
- f) Se les muestra los documentos contractuales: se les presentan los documentos contractuales donde se establecen los tiempos,

generales del proyecto y alcance de este. (Guía para Auditores Sociales Veedores, 2022).

Los auditores sociales deben aplicar los conocimientos adquiridos durante sus estudios para realizar observaciones en el área de ejecución, asegurándose de que los recursos se estén utilizando de acuerdo con los documentos contractuales. Al hacerlo, no solo se fortalece la comunidad de auditoría social, sino que también se fomenta la colaboración y el aprendizaje mutuo entre los auditores.

De esta manera, se fortalece la comunidad de auditoría social y se fomenta la colaboración y el aprendizaje mutuo. Al invertir en la formación de los auditores sociales, se garantiza la calidad y efectividad de este proceso esencial en los gobiernos locales (Guía para Auditoría Sociales Veedores, 2022).

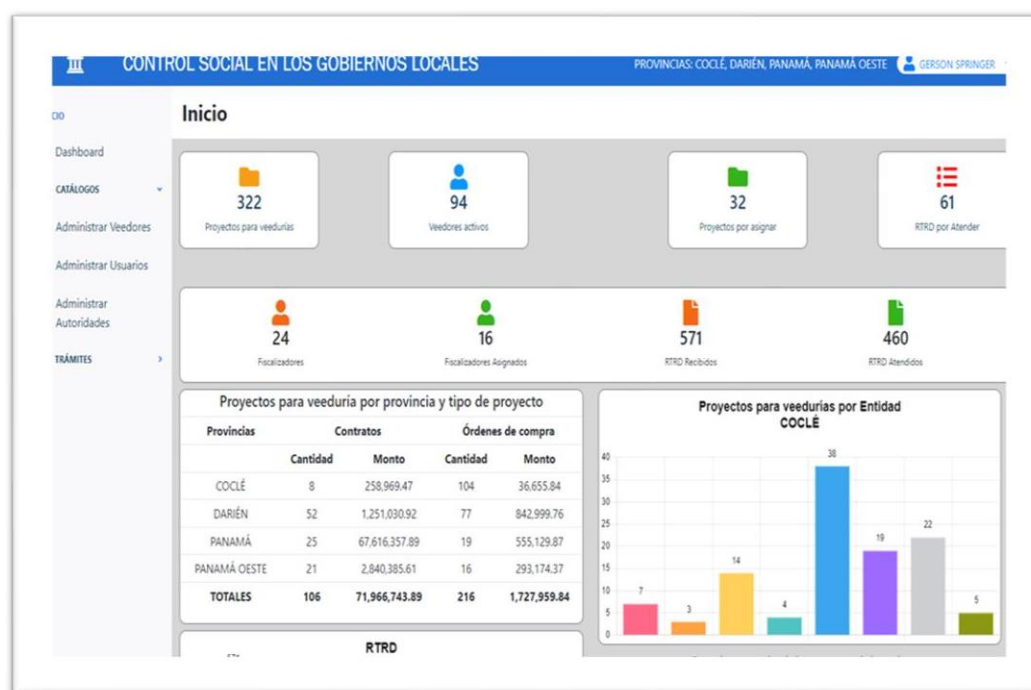
### **Herramientas y tecnologías para la auditoría social en los gobiernos locales**

Las herramientas y tecnologías utilizadas en la auditoría social en los gobiernos locales facilitan de manera extraordinaria la recolección, almacenamiento, acceso y análisis de la información, además de promover la participación ciudadana de forma inclusiva y mejorar significativamente la transparencia en la gestión pública (Koussikian, 2021).

La Contraloría General de la República ha elaborado una plataforma informática de Control Social una herramienta que fortalece el flujo y en tiempo real el proceso de ejecución de las obras, lo que representa una herramienta útil. Donde los auditores sociales tienen acceso a esta plataforma por medio de su teléfono celular.

**Figura 3**

*Captura de pantalla principal de la plataforma Control Social*



Fuente: Obtenido de la plataforma de control social en los gobiernos locales, Contraloría General de la República de Panamá.

En esta figura se observa cómo la plataforma indica la cantidad de proyectos por provincias, auditores activos y donde se analiza la situación actual de los proyectos que los veedores visitan, dan seguimiento y notifica al equipo técnico especializado de la Contraloría General de los hallazgos o avances.

Esta herramienta digital permite a los auditores interactuar y los involucra aún más en el proceso de la auditoría social y permite el análisis de la información recopilada. Además, se encuentra un cuestionario que el auditor debe completar



---

con lo que en momento observa el cual facilita el almacenamiento y acceso ágil a la información.

### **Consideraciones finales**

La interacción entre la auditoría social y la Contraloría General de la República es crucial para fortalecer la participación ciudadana y promover una gestión pública más transparente, eficiente y responsable en los gobiernos locales.

La auditoría social, realizada en colaboración con estudiantes universitarios capacitados como veedores, permite evaluar la ejecución de la gestión pública y el impacto de las políticas y programas implementados por las autoridades locales. Este proceso no solo fortalece la transparencia y la rendición de cuentas, sino que también empodera a la sociedad civil al involucrarse activamente en la fiscalización y evaluación de la gestión gubernamental.

Se concluye que la participación de la ciudadanía como auditores sociales es esencial para promover la transparencia, la rendición de cuentas en la gestión pública, lo que contribuye a construir una sociedad más justa, equitativa y democrática.

Por otro lado, se fortalece el control previo ejercido por la Contraloría General y, de esta manera, se puede ver en tiempo real la ejecución de las obras y servicios sociales solicitados por la ciudadanía.





### Referencias bibliográficas

- Agüero, S. N. & Montero, S. (2023). Incidencia ciudadana a través de la auditoría social: veedurías ciudadanas y planeación urbana en Bogotá. Territorios. [scielo.org.co](https://scielo.org.co)
- De Lima Pinel, M. D. F., Cosenza, J. P., & Macarulla, F. L. (2015). La auditoría social como mecanismo de control de la responsabilidad social de las empresas: la metodología de Theodore J. Kreps. *Contabilidad y Negocios*, 10(19), 84-99. <https://www.redalyc.org/pdf/2816/281642519006.pdf>
- Koussikian, L. (2021). La Auditoría Social: una herramienta de control ciudadano para el fortalecimiento de la gestión pública. [unlp.edu.ar](http://unlp.edu.ar)
- Ley 32 del 8 de noviembre de 1984, “Por la cual se adopta la Ley Orgánica de la Contraloría General de la República”, modificada y adicionada por la ley 351 de 22 de diciembre 2022. Publicada en la Gaceta Oficial Núm.20188 de 20 de noviembre de 1984 y Gaceta Oficial Núm.29687-C de 22 de diciembre de 2022, respectivamente.
- Guía para Auditores Sociales veedores, Contraloría General de la República (septiembre 2022).
- Manual de Procedimiento para la participación de los estudiantes de servicio social de la Universidad de Panamá en la Auditoría Social a los proyectos en ejecución de los gobiernos locales. (Gaceta Oficial Digital, 18 de noviembre de 2022) <https://www.gacetaoficial.gob.pa/pdfTemp/29666/94945.pdf>
- Maritan, G. G., Collado, C. L. M., Placeres, I. B., & Zurita, G. A. M. (2023). La participación ciudadana: fundamento esencial de la democracia en Ecuador. *Uniandes Episteme*. Revista digital de Ciencia, Tecnología e Innovación, 10(4), 500-522. [redalyc.org](https://www.redalyc.org)
- Medina Enríquez, A., Medina Nogueira, Y. E., Medina León, A., & Nogueira Rivera, D. (2020). Fundamentos teórico-conceptuales de la auditoría de procesos. *Retos de la Dirección*, 14(1), 1-19. [sld.c](https://www.sld.c)



Plan Estratégico Institucional 2020-2024 <https://www.contraloria.gob.pa/wp-content/uploads/2023/09/plan-estrategico-cgr-2020-2024-nuevo.pdf>

Theodore j. Kréps el precursor de la auditoría social: origen, metodología, aplicación y resultados pág. 3  
[https://www.aeca1.org/pub/on\\_line/comunicaciones\\_xviicongresoaeaca/cd/122h.pdf](https://www.aeca1.org/pub/on_line/comunicaciones_xviicongresoaeaca/cd/122h.pdf)

Villaprado, A. Z. & Zambrano, Y. M. (2024). Gobernanza Institucional como Instrumento de Participación Ciudadana en la Gestión de Obras Públicas Locales Sostenibles. Unidad de Estudio: GAD Municipal.... 593 Digital Publisher CEIT.  
<https://www.redalyc.org/journal/5646/564676370007/564676370007.pdf>

**Control interno y su impacto en la eficiencia del sector público**  
**Internal control and its impact on the efficiency of the public sector**

**Melina Del C. Gaona M.**

Contraloría General de la República, Panamá. [mgaona@contraloria.gob.pa](mailto:mgaona@contraloria.gob.pa)  
<https://orcid.org/0009-0006-9170-4039>

**Dan G. Elí Rodríguez G.**

Contraloría General de la República, Panamá. [dangrodriguez@contraloria.gob.pa](mailto:dangrodriguez@contraloria.gob.pa)  
<https://orcid.org/0000-0003-4870-6101>

Fecha de Recepción: 10 de enero de 2024

Fecha de Aprobación: 11 de abril de 2024

DOI:

**Resumen**

El control interno corresponde al proceso integral que implementa una entidad, con la finalidad de garantizar que sus operaciones se realicen de forma eficiente y que a su vez estén orientadas a sus objetivos. El control interno previene fraudes con el establecimiento de procedimientos que evitan el uso indebido de los recursos públicos, asegurando el cumplimiento de las normativas legales, optimizando la gestión y la administración de recursos promoviendo la transparencia y rendición de cuentas. En Panamá, la Contraloría General de la República, como rector mayor en tema de control y siendo responsable de fiscalizar el uso de recursos públicos, para el año 1999 emite las Normas de Control Interno Gubernamental, integrando en ellas los cinco componentes del control interno: ambiente de control, evaluación de riesgos, actividades de control, la información y comunicación y el monitoreo, asegurando una estructura adecuada de control interno en el sector público. Un

control interno sólido contribuye al funcionamiento efectivo y transparente del sector público. En ese sentido, la implementación de controles adecuados garantiza el cumplimiento de la misión de cada institución; lo anterior es una medida crucial para fomentar la confianza en las entidades gubernamentales. Con este ensayo describimos el concepto del control interno, su fundamento legal y cómo este resulta importante en la gestión realizada dentro del sector público.

**Palabras clave:** Sector público, supervisión, administración, gestión, procedimiento.

### Abstract

Internal control corresponds to the comprehensive process that an entity implements, with the purpose of guaranteeing that its operations are carried out efficiently and that they are oriented towards its objectives. Internal control prevents fraud by establishing procedures that prevent the misuse of public resources, ensuring compliance with legal regulations, optimizing the management and administration of resources, promoting transparency and accountability. In Panama, the Comptroller General of the Republic, as principal director of control matters and being responsible for supervising the use of public resources, issued the Government Internal Control Standards in 1999, integrating into them the five components of internal control: environment control, risk assessment, control activities, information and communication and monitoring, ensuring an adequate internal control structure in the public sector. Solid internal control contributes to the effective and transparent functioning of the public sector. In that sense, the implementation of adequate controls guarantees compliance with the mission of each institution, which is a crucial measure to Foster trust in government entities.

With this essay we describe the concept of internal control, its legal basis and how it is important in the management carried out within the public sector.

**Keywords:** : Public sector, supervision, administration, management, procedure.

### Introducción

El control interno y su impacto en la eficiencia del sector público, como tema primordial a abordar en este escrito, busca desarrollar de manera general los aspectos que involucran lo relacionado con el control interno dentro de la gestión del sector público, tomando como punto referencial lo indicado en las Normas de Control Interno Gubernamental establecidas por la Contraloría General de la República de Panamá, las cuales de forma amplia desarrollan lo relacionado con cada uno de los elementos que componen el sistema de control interno, como también se involucra lo establecido de acuerdo con el Marco Integrado COSO III.

La eficiencia como parámetro esencial en la labor del sector público enmarca distintos factores que permiten que la entidad pública se encamine a la mejora continua, tomando como pilar fundamental los controles internos que permitan lograr los resultados esperados en concordancia con los objetivos propuestos.

### Desarrollo

#### Control interno

El Marco Integrado COSO III, define el Control Interno como:

“Un proceso integrado y dinámico llevado a cabo por la administración, dirección y demás personal de una entidad, diseñado con el propósito de proporcionar un grado de seguridad razonable en cuanto a la consecución de



los objetivos relacionados con las operaciones, la información y el cumplimiento”. (COSO, 2013, p.4)

En consonancia con esta definición, la Guía para las normas de Control interno del sector público (INTOSAI GOV 9100), lo describe como:

Un proceso integral y dinámico que se adapta constantemente a los cambios que enfrenta la organización. La gerencia y el personal de todo nivel tienen que estar involucrados en este proceso para enfrentarse a los riesgos y para dar seguridad razonable del logro de la misión de la institución y de los objetivos generales. (p.6)

El Control Interno ha cobrado relevancia por la Organización Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores (INTOSAI), quien impulsa y fortalece el tema, de tal manera que se promuevan las buenas prácticas en las Entidades Fiscalizadoras Superiores (EFS) y en la administración del sector público.

En ese sentido, la Ley 32 de 1984, modificada por la Ley 351 de 22 de diciembre de 2022, Orgánica de la Contraloría General de la República, en el Artículo 1, resalta que su misión por mandato Constitucional es “fiscalizar, regular y controlar los movimientos de los fondos y bienes públicos, así como examinar, intervenir y fenecer las cuentas relativas a estos”. (p.2)

Con el objetivo de regular el control interno, la Contraloría General de la República, mediante Decreto N° 214-DGA de 8 de octubre de 1999, emite las Normas de Control Interno Gubernamental para la República de Panamá; este documento, en su numeral 3, señala que el conjunto de normas “comprende los requerimientos básicos aceptables para una estructura de control interno operativa, de obligatorio cumplimiento en el sector público gubernamental”. (p.2)

Las Normas de Control Interno Gubernamental establecen aquellas directrices que deben seguir todas las entidades públicas, en los procesos y procedimientos establecidos, de tal manera que se garantice la eficiencia tanto operativa como financiera y que se cumpla con las leyes y regulaciones. Estas normas buscan materializar los principios generales del control interno, tal como se encuentran definidos en el Marco Integral COSO III y las Guías para las normas de Control Interno del sector público. En este contexto, es primordial comprender los componentes del Control Interno, según los lineamientos detallados en las Normas de Control Interno Gubernamental.

### **Componentes del Control Interno**

Las Normas de Control Gubernamental (1999) señalan que existen cinco componentes de la estructura de Control Interno, los cuales están interrelacionados:

- a. Ambiente de Control: Acciones, políticas y procedimientos que reflejan la actitud global de la administración, directivos y demás servidores públicos acerca de la importancia del control interno en una entidad.
- b. Evaluación de Riesgos: Conjunto de actividades que desarrolla la administración para determinar la existencia de riesgos relevantes, que puedan afectar el cumplimiento de sus objetivos.
- c. Información y comunicación: Clasificación, registro y transmisión de información veraz, exacta y oportuna, que permita a los servidores públicos llevar a cabo sus responsabilidades.





- 
- d. Actividades de Control: Son aquellas políticas y procedimientos, además de las incluidas en los cuatro componentes, que la administración establece para cumplir sus objetivos.
  - e. Monitoreo: Evaluación continua o periódica de la eficacia y el diseño de operación de una estructura de control interno por parte de la administración, a fin de determinar que esté funcionando de conformidad con los planes y objetivos y que existan los mecanismos para detectar las desviaciones e incorporar los ajustes necesarios de manera oportuna. (p.3)

Las Normas de Control Interno Gubernamental, en el numeral 3.1.5 enmarcan que “el titular de la institución será responsable del establecimiento, desarrollo, revisión y actualización de una adecuada estructura de control interno” (p.4).

Por consiguiente, la implementación adecuada de cada componente asegura la eficiencia en el sector público. No está de más resaltar que la solidez de un ambiente de control promueve la transparencia y la rendición de cuentas. La evaluación de riesgos permite que la administración logre identificar y mitigar aquellas amenazas que podrían convertirse en un obstáculo para el logro de los objetivos.

La información y comunicación facilitan la implementación y toma de decisiones, facilitando la implementación de actividades de control adecuadas. Asimismo, las actividades de control mantienen su estructura para identificar si las políticas y procedimientos aplicados son los correctos, y el incumplimiento puede generar fallas de control interno. Finalmente, el monitoreo continuo asegura que los demás componentes se desarrollen de manera correcta, ajustándose a los desafíos y manteniendo un sistema de control interno eficaz.





## **Desafíos y obstáculos en la implementación del control interno dentro del sector público.**

Dentro de los obstáculos que impiden la correcta implementación de un sistema de control interno figuran la resistencia al cambio, los cambios económicos, políticos y administrativos que influyen tanto a nivel interno y externo de las entidades que conforman el sector público, así como la falta de capacitación, lo cual dificulta concretar los resultados esperados, esto como consecuencia de no adaptarse a los procedimientos establecidos.

En función de lo planteado, cabe considerar que:

De cualquier manera, siempre habrá riesgo de que el control interno sea diseñado de manera deficiente o falle en operar como se espera.

Dado que el control interno depende del factor humano, es sujeto a las debilidades en el diseño, errores de juicio o interpretación, mala comprensión, descuido, fatiga, distracción, colusión, abuso o excesos.

(INTOSAI, 2007, p.13)

## **Impacto del control interno en la eficiencia del sector público.**

Desde una perspectiva general, la correcta ejecución del control interno y estructurado a la medida de los procesos desarrollados por cada entidad pública, mejora en gran medida la realización de las actividades que abarcan el sector público, ya que uno de los pilares que busca el sistema de control interno se basa en establecer criterios que permitan controlar, mejorar y detectar deficiencias con el fin de fomentar una mejora continua en el desarrollo de los procesos que involucran

la gestión del gasto público y de las operaciones que envuelven la parte administrativa del sector gobierno.

Dentro de lo sostenido por Salazar (2014) en su tesis titulada “El control interno: herramienta indispensable para el fortalecimiento de las capacidades de la gerencia pública de hoy”, señala que, según lo expuesto mediante estadísticas aportadas por la INTOSAI:

Para el año 2012, países como Polonia, Lituania, Francia y Bangladesh expusieron algunos resultados de aplicar el sistema de control interno en las entidades públicas, concluyendo que contribuye al cumplimiento de objetivos como:

- Apoyo al cumplimiento de metas y objetivos.
- Propicia el manejo de riesgos identificando los principales riesgos.
- Permite una mejor gestión de los fondos públicos. (p.7)

La transparencia y la rendición de cuentas se hacen relevantes en las últimas décadas dentro de la sociedad, por lo cual se han convertido en dos grandes parámetros sobre los cuales la ciudadanía enfoca su fiscalización hacia la correcta gestión de los fondos públicos, evitándose así la mala utilización y el despilfarro de recursos públicos.

Cada lineamiento, directriz u otro componente que forme parte de un control interno desarrollado en beneficio de lograr una correcta gestión del sector público, permite mejorar la calidad de los servicios que este ofrece, indistintamente la responsabilidad recae en cada entidad y sus titulares, así como también involucra a su personal de trabajo, es por ello que con el propósito de buscar un mayor equilibrio entre lo propuesto (los objetivos a los cuales se busca llegar) y lo desarrollado (aquello que se implementa con el fin de lograr los objetivos propuestos) el control interno forma parte inherente dentro de la administración



pública, permitiendo así reducir en gran medida la corrupción que podría darse dentro de los procesos ejecutados por estas instituciones, ya que estableciendo parámetros de seguimiento de obligatorio cumplimiento permite desarrollar el sentido de responsabilidad de cada individuo que forma parte integral de la estructura organizativa de cada entidad.

En relación con este tema, González y Hernández (2007) indican que:

La gestión pública se mide por el impacto que se logre en la comunidad o por el mejoramiento de ella. Es el logro de los objetivos propuestos. Es precisamente el control quien conduce, de manera razonable, a alcanzar esos objetivos con eficiencia y eficacia. Para ello, es fundamental que estos elementos estén bien definidos y derivados en cada nivel de responsabilidad y que los elementos del control cumplan su cometido. (p.155)

El impacto del control interno en la eficiencia del sector público se puede ilustrar con ejemplos tanto positivos como negativos. Por consiguiente, dentro del contenido de las Normas de Control Interno Gubernamental, existe una norma específica relacionada con el Área de Materiales, Suministros y Activos Fijos. La misma, en su numeral 3.4.2 hace hincapié en la Unidad de Almacén afirmando que “Todos los bienes que adquiriera la entidad deben ingresar físicamente a través de la Unidad de Almacén, antes de ser utilizados”. (p.38)

Este ejemplo ilustra cómo la debilidad o el incumplimiento de los controles internos pueden tener consecuencias negativas, como sucedió en un caso ocurrido

en el año 2022 con la sustracción indebida del medicamento llamado Fentanilo, el cual es utilizado por médicos anestesiólogos. En respuesta al hecho, la CSS siendo una institución de suma importancia en el sistema de salud, en diciembre de ese mismo año llevó a cabo la auditoría DNA-INT-IE-102-2022, llegando a la conclusión de que “no se encontraron deficiencias significativas en el manejo interno del medicamento” (Samaniego, 2023).

El numeral 3.4.2 Unidad de Almacén en su literal e) señala lo siguiente:

Para el control de los bienes se debe establecer un sistema adecuado de registro permanente del movimiento de estos, por unidades de iguales características. Sólo las personas que laboran en el almacén deben tener acceso a sus instalaciones, y distribuir los bienes según requerimiento. (p.38)

El resultado de una auditoría extensa que abarcó desde enero 2021 hasta febrero 2023 encontró fallas relacionadas con la estructura del control interno, reflejando discrepancias entre la prescripción y el uso del medicamento, según detalla un comunicado de la entidad. Lo anterior genera un contraste con la auditoría DNA-INT-IE-102-2022, impactando negativamente en los procesos de control y supervisión llevados a cabo por la Caja de Seguro Social. (Sánchez, 2023)

Las discrepancias conllevan una revisión de los procesos de control interno en la gestión de medicamentos, por ende, se debe garantizar la supervisión efectiva y analizar los criterios de evaluación con la finalidad de mejorar los controles internos dentro de la entidad.

### **Consideraciones finales**

En Panamá, el control interno se lleva a cabo por las distintas entidades a nivel público; no obstante, surgen cambios políticos, económicos y tecnológicos que



---

nos plantean una perspectiva amplia, indicándonos la importancia de establecer controles ceñidos de acuerdo con los procesos vigentes.

Resulta imperante destacar la importancia que conlleva establecer controles eficaces dentro del sector público, toda vez que en distintas situaciones se ha evidenciado la vulnerabilidad que representa el no cumplir con los parámetros que permiten ejecutar de una manera más transparente las operaciones en materia de gestión de los recursos públicos.

Cabe destacar que para que el engranaje público funcione de acuerdo con los criterios de transparencia y rendición de cuentas, cuyos factores la ciudadanía hace hincapié dentro de su fiscalización externa, se requiere fortalecer los cimientos que componen las distintas instituciones públicas, por lo que el papel regulador que desarrolla la Contraloría General de la República de Panamá permite mediante el desarrollo de Normas fomentar la cultura de corrección dentro de los aspectos administrativos, operativos y financieros, disminuyendo en gran medida la consecución de errores que puedan llegarse a cometer.

El control interno desempeña un papel crucial en la administración pública, el Marco Integrado COSO III y las Normas de Control Interno Gubernamental establecen principios primordiales que garantizan la eficiencia operativa, transparencia y el cumplimiento de los objetivos institucionales.

La implementación de los componentes del control interno permite a las entidades públicas fortalecer la capacidad de hacerle frente a los posibles riesgos internos y externos, mitigarlos y de igual forma promover la rendición de cuentas en el uso y manejo de los recursos públicos.

Concluimos que este ensayo es un aporte para los actores que intervienen en la gestión y supervisión del sector público, permitiendo ver desde una perspectiva



general cómo se involucra el sistema de control interno dentro de las operaciones del sector público, promoviendo la eficiencia y eficacia dentro de su gestión.

### Referencias Bibliográficas

- Carmona González, M., & Barrios Hernández, Y. (2007). Nuevo paradigma del Control Interno y su impacto en la gestión pública.
- Contraloría General de la República. (1984). Ley 32 de 8 de noviembre de 1984, Orgánica de la Contraloría de la República, modificada y adicionada por la Ley 351 de 22 de diciembre de 2022.
- Contraloría General de la República. (1999). Decreto N° 214-DGA, que aprueba las Normas de Control Interno Gubernamental para la República de Panamá.
- COSO. (2013). Marco Integrado de Control Interno.
- INTOSAI. (s.f.). Guía para las normas de control interno del sector público.  
[https://www.issai.org/wp-content/uploads/2019/08/intosai\\_gov\\_9100s.pdf](https://www.issai.org/wp-content/uploads/2019/08/intosai_gov_9100s.pdf)
- Salazar Catalán, L. K. (2014). El control interno: herramienta indispensable para el fortalecimiento de las capacidades de la gerencia pública de hoy. [Tesis de Maestría, Pontificia Universidad Católica del Perú].
- Samaniego C, A. (16 de agosto de 2023). Auditorías de la CSS se contradicen sobre el manejo interno del fentanilo. La Prensa Panamá.  
<https://www.prensa.com/sociedad/auditorias-de-la-css-se-contradicen-sobre-el-manejo-interno-del-fentanilo/>



## Presupuesto basado en resultados como nuevo enfoque en la gestión pública

### Results based budgeting as a new approach in public management

**Johana del C. Montenegro S.**

Contraloría General de la República. Panamá. [joha0404mon@gmail.com](mailto:joha0404mon@gmail.com)  
<https://orcid.org/0000-0001-7374-9731>

**Jaime Antonio Moreno T.**

Contraloría General de la República. Panamá. [antoniomoreno2005@gmail.com](mailto:antoniomoreno2005@gmail.com)  
<https://orcid.org/0000-0001-5169-2551>

**Yaribel Del C. Morán S**

Contraloría General de la República. Panamá. [yarimoran3093@gmail.com](mailto:yarimoran3093@gmail.com)  
<https://orcid.org/0000-0002-0227-3286>

Fecha de Recepción: 18 de enero de 2024

Fecha de Aprobación: 22 de abril de 2024

DOI:

### Resumen

El presente ensayo está enfocado en el impacto que tiene la administración pública panameña ante la sociedad, a través del nuevo enfoque de Presupuesto Basado en Resultados (PbR), el cual marcará un cambio significativo en la gestión presupuestaria gubernamental de Panamá, adecuándola a metodologías modernas y de probada eficacia, a diferencia del presupuesto por programas, que se basa en asignaciones históricas y gastos recurrentes. Con la herramienta del PBR se espera lograr objetivos concretos respecto a la formulación y ejecución de las acciones gubernamentales a favor de la comunidad e incrementar la eficiencia en la asignación de los recursos; asimismo, busca mejorar la calidad del gasto público, incrementar la transparencia y fomentar la rendición de cuentas. La intención de aplicar el PbR inicia en el 2005; sin embargo se formaliza en el 2021 por el Ministerio





de Economía y Finanzas, como ente rector del sistema presupuestario nacional; actualmente se encuentra en su tercera fase de implementación con un total de 50 entidades gubernamentales en proceso de capacitación y de ejercicios “piloto” en la metodología, a fin de mejorar las capacidades institucionales para responder a las demandas ciudadanas, como parte del proceso de modernización de la gestión pública.

Palabras Clave: Presupuesto, Transparencia, Gubernamental, Modernización, Estrategia.

### **Abstract**

This essay is focused on the impact of the new Results-Based Budget (RBB) approach, which marks the significant change in budget management in the government sector of Panama, adapting it to modern and proven methodologies, unlike program budgeting. which is based on historical allocations and recurring expenses. With the RBB tool, it is expected to achieve specific objectives regarding the achievements achieved by government actions in favor of the community and increase efficiency in the allocation of resources; It also seeks to improve the quality of public spending, increase transparency, and promote accountability. The implementation of the RBB in Panama, initiated in 2021 by the Ministerio de Economía y Finanzas, is currently in its third phase with a total of 50 government entities, in the process of training and “pilot” exercises in the methodology, to improve institutional capacities to respond to citizen demands, as part of the process of modernizing public management.

Keywords: Budget, Transparency, Government, Modernization, Strategy.



## Introducción

El principal objetivo de este ensayo es conocer y comprender el alcance y utilidad de la nueva metodología del Presupuesto basado en Resultados, en reemplazo del anterior sistema de Presupuesto Público, utilizado desde la década de 1970 para la elaboración del Presupuesto. Cuando se habla de presupuesto, se le define como una proyección e instauración de un plan de acción porque se establece para un período determinado, generalmente de un año. Muestra las prioridades y los objetivos del gobierno mediante las asignaciones de los montos calculados de los ingresos por recibir y destinados a gastos por realizar.

Es el instrumento más importante de la Administración Pública y está basado en un plan estratégico de gobierno, por lo general de cinco años, o sea, el término que ejerce cada gestión presidencial. Además, es un mecanismo “múltiple” porque es una Ley (se aprueba y expide como tal), es una orden gerencial (señala qué hacer, con qué hacer, cuándo hacer, quién debe hacer), un plan financiero (establece ingresos, gastos e inversiones) y un plan operativo (determina programas, proyectos, subprogramas, actividades y objetivos a lograr en cada ejercicio anual según el Plan de trabajo de la respectiva administración presidencial).

## Desarrollo

### Presupuesto en Panamá

El presupuesto en Panamá para el sector gubernamental se le designa “Presupuesto Público” y según lo define el Ministerio de Economía y Finanzas (2019): “Es la estimación de los ingresos y la autorización máxima de los gastos que podrán comprometer las Instituciones del Gobierno Central, las Instituciones Descentralizadas, las Empresas Públicas y los Intermediarios Financieros para

ejecutar sus planes, programas y proyectos, así como para lograr los objetivos y las metas institucionales de acuerdo con las políticas del Gobierno, en materia de desarrollo económico y social”.

### **Inicio del Presupuesto Basado en Resultados y su adopción en Panamá**

Para Friscione P.J. (2019), el Presupuesto basado en Resultados (PbR) es “una metodología de gestión presupuestaria que se originó como parte de la Nueva Gestión Pública (NGP), con el objetivo de mejorar la eficacia y eficiencia en la prestación de servicios públicos. Esta tendencia se materializó en la introducción del PBR en varios países, particularmente aquellos pertenecientes a la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos [OCDE]”.

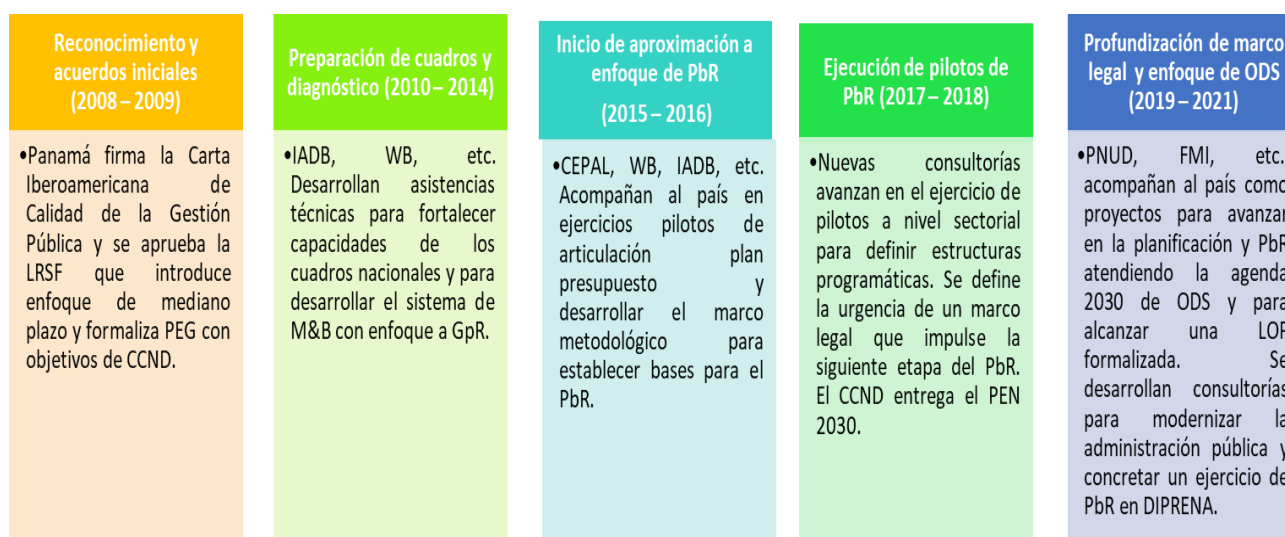
De acuerdo con el Informe diagnóstico del PbR en Panamá, en el 2008/2009 se reconoce su utilidad y se formalizan acuerdos iniciales con la firma de la Carta Iberoamericana de calidad de la Gestión Pública y se aprueba la Responsabilidad Fiscal Social (RFS) que introduce enfoque de mediano plazo y formaliza el Plan Estratégico Gubernamental (PEG). Igual se crea la Ley 34 de 2008, de Responsabilidad Social Fiscal (LRSF); con lo que se va fortaleciendo el enfoque PbR en nuestro país.

La experiencia de países como Chile, Perú, Brasil, México, República Dominicana, Costa Rica, Guatemala y Colombia, nos permiten tener una base de la metodología para la implementación del PbR en Panamá (Donado. 2023).

La transición de Panamá de un enfoque presupuestario por programa al Presupuesto basado en Resultados (PbR), está orientada a modernizar la gestión

presupuestaria del país, lo cual inició en 2021 con un diagnóstico del estado de implementación y el desarrollo de un marco metodológico adecuado.

**Figura 1**  
*Cronología de implementación de PbR en Panamá*



Fuente: GDonado, 2021

Para el Ministerio de Economía y Finanzas, (2023) el PbR “es una estrategia de apoyo a la gestión pública que permite vincular la asignación de recursos presupuestales a bienes y servicios (productos) y a resultados que satisfagan las necesidades que demanda la población, con la característica de permitir que estos puedan ser medibles, monitoreables y evaluables”.

Siendo así, de acuerdo a lo indicado por el Ministerio de Economía y Finanzas, (2023), el PbR es una herramienta de apoyo a la gestión pública, la cual se relaciona de la siguiente manera:



- Vincula la asignación de recursos presupuestales a bienes, servicios y a resultados.
- Prioriza la atención a las necesidades que demanda la población.
- Permite hacer seguimiento del desempeño físico y presupuestario de las demandas priorizadas.
- Facilita evaluar la calidad del gasto público (eficiencia, eficacia, economía).
- Mejora la rendición de cuentas sobre los resultados de corto, mediano y largo plazo.

Para el 2022/2023 inicia la etapa de pilotaje, con 12 entidades públicas seleccionadas, capacitando a 60 actores presupuestarios dentro de DIPRENA en el primer nivel de formación. En la segunda fase, en el 2023, el MEF extendió la iniciativa a 23 nuevas entidades y en el 2024 está por iniciar la formación de 150 servidores de las entidades piloto; lo que representa la tercera fase de implementación, etapa en la que se suman 15 entidades nuevas, completando así un total de 50 instituciones gubernamentales.

Este esfuerzo ha sido impulsado por la Dirección de Presupuesto de la Nación (DIPRENA) del Ministerio de Economía y Finanzas, con el apoyo del Programa de las Naciones Unidas para el Desarrollo (PNUD) y busca mejorar la calidad del gasto público, promover una adecuada rendición de cuentas y mejorar la transparencia y la participación ciudadana.

El PbR en Panamá representa un cambio de paradigma en la gestión gubernamental, pasando de un enfoque centrado en la institución y el financiamiento de actividades históricas, a uno que pone el énfasis en los resultados



y productos finales que benefician a la ciudadanía. Este enfoque permite una mejor evaluación en términos de resultados y un uso más eficiente y transparente de los recursos públicos.

Estos avances reflejan el compromiso de Panamá con una gestión fiscal más eficiente y transparente, orientada hacia la consecución de resultados que beneficien a la ciudadanía. La adopción del PbR ha permitido mejorar la calidad del gasto público y promover una adecuada rendición de cuentas, colocando a Panamá en una posición contundente de modernización de la gestión pública.

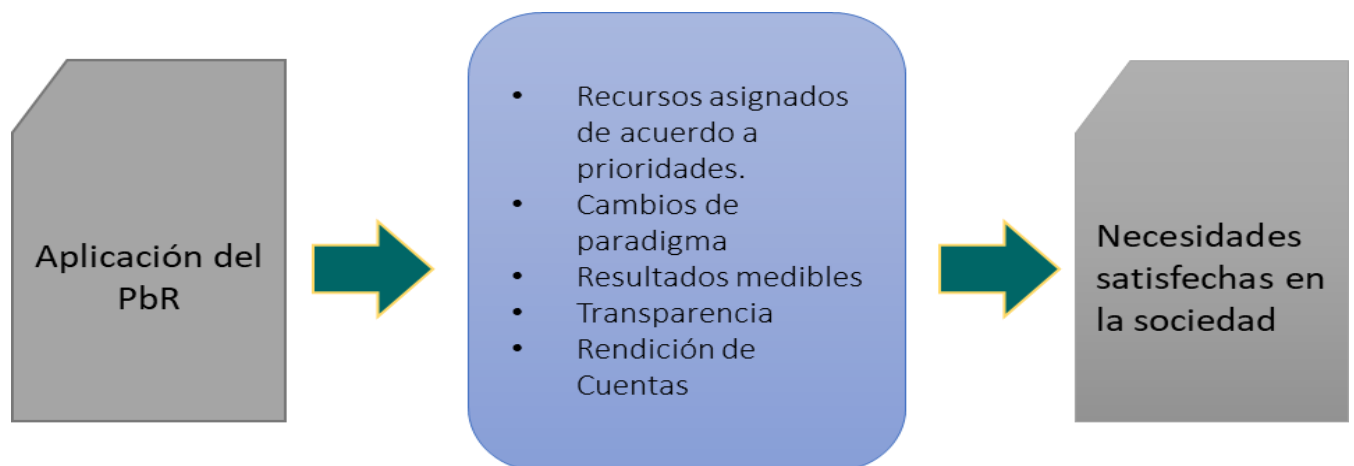
### **Beneficios y desafíos del Presupuesto basado en Resultados**

El Presupuesto basado en Resultados (PbR) frente al modelo presupuestario por programas presenta tanto beneficios como desafíos que han sido identificados en su implementación en Panamá; es decir, que refleja la complejidad y el potencial para transformar la gestión pública en nuestro país, a través de un cambio en su administración presupuestaria, porque conlleva un giro del pensamiento burocrático arraigado (control del gasto realizado, cumplimiento “paso a paso” de procedimientos, logro de metas cuantitativas) hacia uno moderno de Nueva Gestión Pública (medición de resultados, desregulación y descentralización, evaluación de la calidad de los resultados donde calidad es lograr la satisfacción de los ciudadanos).

Con el PbR se mejorará la calidad del gasto público, ya que la distribución y la asignación de los recursos serán de forma más eficiente, a fin de alcanzar resultados esperados y que puedan ser medibles; esto facilitaría una mayor transparencia y permitirá la rendición de cuentas ante la ciudadanía. En otras

palabras, pasar de un ambiente de presentación de informes al MEF y a la Asamblea Nacional (rendición de cuentas vertical) a uno de rendición de cuentas total: vertical, horizontal (entre iguales para verificar la complementación de resultados) y transversal (hacia afuera del entorno público: los ciudadanos).

**Figura 2**  
*Beneficios y desafíos del PbR*



De acuerdo con lo anterior, esta herramienta de PbR representa un avance significativo en la modernización, promoviendo la eficiencia y la efectividad administrativa; además, en Panamá se articula con los Objetivos de Desarrollo Sostenible (ODS), asegurando que los recursos se asignen a las prioridades identificadas: erradicar la pobreza, y el hambre, garantizar la salud y la educación, lograr energías limpias y sostenibles, entre otros.

Este nuevo modelo de PbR conlleva desafíos que solo se pueden lograr haciendo un cambio en la cultura organizacional, donde se prioricen los resultados y el impacto de ellos en la sociedad, reemplazando la medición cuantitativa típica de los procesos tradicionales. Pasar de ¿cuántas escuelas vamos a construir? hacia ¿cuánto aumentó el promedio de escolaridad o disminuyó el de deserción?, de ¿cuántas vacunas compraremos y aplicaremos? a ¿cuánto aumentó la esperanza de vida en niños de X a Y edad? Igualmente, con la adopción de las nuevas metodologías y herramientas, se requiere capacitar a los actores involucrados en la gestión presupuestaria (formulación, aprobación, ejecución, seguimiento y evaluación, liquidación y rendición de cuentas).

Por último, tal vez el componente más importante del PbR, es establecer un sistema robusto de monitoreo y evaluación para medir el desempeño y los resultados de manera efectiva, mediante un sistema de indicadores, sin caer en la trampa del exceso de estos o de convertirlos en “fines” cuando solo son herramientas.

### **Consideraciones finales**

El cambio hacia el Presupuesto basado en Resultados (PbR) en Panamá representa un paso significativo hacia una gestión pública más estratégica y orientada al futuro. Las conclusiones y reflexiones sobre este cambio y su futuro en el país, las podemos detallar de la siguiente forma:

El concepto de PbR ha introducido un enfoque moderno y eficiente en la administración de los recursos del Estado, lo que sugiere un compromiso continuo con la mejora de la calidad del gasto público.





La adopción del PbR fortalecerá la transparencia y la rendición de cuentas en Panamá, facilitando a los ciudadanos el seguimiento del uso de los fondos públicos y la evaluación de los resultados gubernamentales.

Este nuevo modelo permitirá una mejor alineación de los presupuestos con los Objetivos de Desarrollo Sostenible, promoviendo un desarrollo más equitativo y sostenible; por lo que se espera que el PbR se consolide como la metodología estándar en la gestión presupuestaria de Panamá, con una implementación más amplia y profunda en todas las entidades gubernamentales.

Aunque el cambio es positivo, persistirán desafíos como por ejemplo la capacitación continua y la adaptación de las instituciones a este enfoque; además, se anticipa un proceso de mejora constante para superar estos obstáculos.

A largo plazo, el PbR tiene el potencial de transformar no solo la gestión fiscal, sino también la efectividad de las políticas públicas y programas en Panamá, contribuyendo así al bienestar general de la población.

En resumen, el cambio hacia el PbR en Panamá es un reflejo de la evolución hacia una administración pública más responsable y enfocada en resultados; por lo que, se considera que para el futuro será la herramienta que se utilizará para fortalecer el presupuesto y establecer un precedente para otros países en la región que buscan reformas en la gestión presupuestaria. Con la implementación del nuevo enfoque de Presupuesto como una estrategia innovadora de gestión pública, se modernizan las entidades y la satisfacción de la ciudadanía, ya que se promoverá la transparencia y la rendición de cuentas.



### Referencias Bibliográficas

- Asamblea Nacional de Panamá - Ley 32 de 8 de noviembre de 1984, Por el cual se adopta la ley Orgánica de la Contraloría General de la República, modificada y adicionada por la Ley 351 de 22 de diciembre de 2022.
- Asamblea Nacional de Panamá (Gaceta Oficial 2004). Constitución Política de la República de Panamá.
- Asamblea Nacional de Panamá. (Gaceta Oficial 2008). Ley 34 de 5 de junio de 2008, sobre la Responsabilidad Social Fiscal.
- Donado, G. (2021). *Informe Diagnóstico del Presupuesto basado en Resultados*.
- Friscione, P. J. (2019). *Presupuesto basado en Resultado: Origen y aplicación en México*.
- García, R.; García, M. (2010). *La Gestión para el Resultado en el Desarrollo, avances y desafíos en América Latina y el Caribe*. Banco Interamericano de Desarrollo (BID).
- Ministerio de Economía y Finanzas. (2019). *Ministerio de Economía y Finanzas*. Obtenido de Dirección de Presupuesto de la Nación: [https://www.mef.gob.pa/wp-content/uploads/2022/02/pre\\_2019\\_normas\\_.pdf](https://www.mef.gob.pa/wp-content/uploads/2022/02/pre_2019_normas_.pdf)
- Ministerio de Economía y Finanzas. (2023). *Presupuesto basado en Resultados*. Obtenido de <https://www.mef.gob.pa/wp-content/uploads/2023/09/Folleto-PbR-v04082023.pdf>
- Vargas Merino, J. A., & Zavaleta Chávez, W. E. (2020). *La gestión del presupuesto por resultados y la calidad del gasto en gobiernos locales. Visión de futuro*,



---

24,2

(Julio-Diciembre),37–59.

<https://doi.org/10.36995/j.visiondefuturo.2020.24.02.002.es>

**Prórrogas desde la perspectiva de la Ley Orgánica de la Caja de Seguro Social, Panamá**

**Extensions from the perspective of the organic law of the Caja of Seguro Social, Panama**

**Zaara Wittgren**

Contraloría General de la República de Panamá. Panamá: [zaarawdt@hotmail.com](mailto:zaarawdt@hotmail.com)  
<https://orcid.org/0000-0001-8142-7687>

**Claribel Vega**

Contraloría General de la República de Panamá. Panamá. [klaryveg@gmail.com](mailto:klaryveg@gmail.com)  
<https://orcid.org/0000-0002-0062-5962>

**Waldo Acosta**

Contraloría General de la República de Panamá.  
Panamá. [Waldoacosta332@gmail.com](mailto:Waldoacosta332@gmail.com). <https://orcid.org/0000-0002-0362-5255>

Fecha de Recepción: 30 de enero de 2024

Fecha de Aprobación: 6 de mayo de 2024

DOI:

**Resumen**

La gestión de prórrogas en la Caja de Seguro Social se fundamenta en las disposiciones establecidas tanto en la Ley 22 de 27 de junio de 2006 vigente, que regula la Contratación Pública, como en la Ley 51 del 27 de diciembre del 2005, de la Caja de Seguro Social, las cuales establecen el marco legal para regular la extensión de los contratos dentro de la institución. En este contexto, nos enfocaremos en las prórrogas autorizadas conforme a la Ley 51, que confiere a la Caja de Seguro Social la facultad exorbitante de extender los contratos mediante documentos de prórroga, equiparándolos legalmente a una adenda al contrato. Esta

prerrogativa permite ajustar el plazo de los contratos; sin embargo, existen diferencias en el trámite de las prórrogas, especialmente en los casos donde no se imponen multas. Conforme a la Ley 51, en casos de fuerza mayor o caso fortuito, los proveedores pueden solicitar prórrogas sin multa. Además, cuando la causa del retraso sea imputable a la entidad, también se concederán prórrogas sin multa. Este trabajo describe los aspectos más relevantes del trámite de las prórrogas sin multas en la Caja de Seguro Social, detallando los criterios, facultad y autorizaciones en las que se pueden solicitar estas prórrogas sin incurrir en penalidades.

**Palabras clave:** Acuerdo contractual, Administración de documentos, Contrato, Criterios de evaluación, Ley, Proceso, Procedimiento de evaluación.

### Abstract

The management of extensions by the Caja of Seguro Social is based on the provisions established in both current Law 22 of June 27, 2006, which regulates Public Procurement, and Law 51 of December 27, 2005, of the Caja of Seguro Social, which establish the legal framework to regulate the extension of contracts within the institution. In this context, we will focus on extensions authorized under Law 51, which grants the Caja of Seguro Social the exorbitant power to extend contracts through extension documents, legally equating them to an addendum to the contract. This prerogative allows adjusting the term of the contracts; however, there are differences in the processing of extensions, especially in cases where fines are not imposed. In accordance with Law 51, in cases of force majeure or unforeseeable circumstances, suppliers can request extensions without penalty. Furthermore, when the cause of the delay is attributable to the entity, extensions will also be granted without fine. This work describes the most relevant aspects of the processing of extensions without fines in the Caja of Seguro Social, detailing the



criteria, authority and authorizations in which these extensions can be requested without incurring penalties.

**Keywords:** Contractual agreement, Document management, Contract, Evaluation criteria, Law, Process, Evaluation procedure.

### Introducción

Considerando las normas que rigen el sistema de contratación en la Caja de Seguro Social (CSS), en el siguiente ensayo, se ofrece una perspectiva sobre cómo se configuran las prórrogas desde la Ley 51 del 27 de diciembre de 2005, Ley Orgánica de la Caja de Seguro Social.

La Caja de Seguro Social (CSS) es una institución descentralizada, independiente del Estado en aspectos administrativos, funcionales, económicos y financieros. Su misión principal es asegurar el derecho de los asegurados a la seguridad de sus medios económicos ante situaciones como retiro por vejez, enfermedad, maternidad, invalidez, entre otros, de acuerdo con lo estipulado en la Constitución y la Ley, así como con los recursos financieros disponibles para la Institución.

Considerando que esta entidad se rige por su propia normativa en materia de contratación pública, el régimen que regula la constitución de una prórroga varía en algunos aspectos con respecto a lo dictado por la Ley que regula la contratación pública en general.

Por lo anterior, destacaremos los aspectos más relevantes de la figura de la prórroga, tomando en consideración los criterios para otorgar una prórroga, la facultad para su aprobación, los responsables de autorizarla y su formalización.

## Desarrollo

### Prórrogas

La Caja de Seguro Social, en el artículo 2 del Reglamento por medio del cual se regula el procedimiento de Contratación de Obras, Suministros de Bienes y Prestación de Servicios en General en la Caja de Seguro Social (2021), define la prórroga como la “Facultad exorbitante que tiene la CSS para activar la vigencia de un contrato público cumpliendo las reglas establecidas en este reglamento” (p.6).

Con relación al párrafo anterior, es posible establecer una conexión clara entre la definición ofrecida por la Caja de Seguro Social y las diversas interpretaciones del término prórroga.

“Partiendo de la interpretación cuasi literal, la Real Academia Española expresa que la prórroga es la “continuación de algo por un tiempo determinado” (Montes, 2021, p.58). Es decir, que un documento contractual se puede extender por un periodo adicional, haciendo referencia, únicamente, a la extensión de la duración del contrato u orden de compra en las mismas condiciones sin cambiar otros elementos, configurándose esta condición en un documento de prórroga.

En estricto sentido literal, indica Navarrete (2019), “la prórroga significa ampliación del plazo que fue otorgado en un inicio para la ejecución de una obra” (p.43). En otras palabras, podemos decir que, mediante una prórroga, un documento contractual se puede extender por un periodo adicional, refiriéndose



únicamente a la extensión de la duración del contrato u orden de compra en las mismas condiciones, sin cambiar otros elementos.

### **Criterios para otorgar una prórroga**

Es fundamental reconocer que el contratista tiene el derecho de solicitar una prórroga cuando el retraso no es atribuible a él. Además, si el retraso es imputable a la entidad contratante, el contratista también tendrá derecho a recibir la prórroga sin la aplicación de la multa establecida en el contrato.

De acuerdo con Duque (2008), se entiende el contrato “como un acuerdo de voluntades con la fuerza suficiente para crear normas jurídicas particulares y concretas.” (p.456).

Por su parte Velazco (2013), citado en Restatement (Second) of Contracts, define un contrato como "Una promesa, o un conjunto de promesas, ante cuyo incumplimiento el derecho otorga un remedio o ante cuyo incumplimiento el derecho reconoce la existencia de un deber."(p.193). El contrato viene siendo un instrumento que establece derechos y obligaciones de las partes, por lo cual, en este también, se deben definir los aspectos que regulan lo referente a las prórrogas.

El artículo 74, de la ley 51 de la Caja de Seguro Social, en adelante CSS, señala sobre las prórrogas por incumplimiento, lo siguiente:

“En los contratos de suministro de bienes y servicios, de obras y de arrendamientos en general, cuando el contratista incumpla el término estipulado por



caso fortuito o fuerza mayor, debidamente comprobado, la entidad podrá conceder prórroga, sin necesidad de otros trámites.

El documento de prórroga, emitido por la administración, constituirá la adenda al contrato”.

Entre otros criterios considerados para otorgar las prórrogas sin multa o sin sanción pecuniaria en el art. 77 de reglamento de compras de la Caja de Seguro Social se señalan: que la solicitud se presente antes del vencimiento del documento contractual, que los hechos o responsabilidades del incumplimiento se atribuyan a la entidad contratante; en estos casos, debido al atraso en el trámite administrativo o no estar la entidad en la disposición para recibir la mercancía, por falta de espacios y otros motivos que evidencien una situación imprevista.

En esta normativa no se observa una diferencia entre los casos de incumplimientos por causas imputables o no al proveedor. Estas causas son aplicables siempre y cuando provenga de un caso fortuito o de fuerza mayor.

### **Facultad para otorgar una prórroga**

La facultad para aprobar o negar una prórroga corresponde exclusivamente a las entidades contratantes. En este sentido, el Reglamento de Compras de la CSS, en su artículo 73, establece que:

“La Caja de Seguro Social de acuerdo a los poderes exorbitantes que le confiere la Ley podrá activar las vigencias de los contratos públicos cuando causas de interés público así lo determinen.

Esta facultad discrecional que le otorga el ordenamiento jurídico por ser una regla de excepción, para modificar los contratos facilitando su ejecución, le otorgan potestades para interpretar de manera estricta y restrictiva las causas de aceptación y otorgamientos de prórrogas de contratos que solicite el contratista.

En los contratos de suministro de bienes y servicios, de obras y de arrendamientos en general, cuando el contratista incumpla el término estipulado por causas, debidamente comprobadas la CSS podrá conceder prórroga...”

Y, en el cuarto párrafo del artículo 76, establece:

“La facultad para otorgar la(s) prórroga(s) de un contrato de compra u orden de compra es discrecional por parte de la CSS, así como el tiempo prorrogado, tomando en consideración la urgencia o necesidad del suministro, servicio u obra contratada.”

Desde la perspectiva de Rodríguez-Arana (2007), “la prórroga se nos presenta, lógicamente, como una institución de excepción porque lo propio y natural es el cumplimiento de las obligaciones al término del contrato. Su justificación, insisto, reside en el interés público” (p.242).

Tomando en consideración el interés público, basado en la urgencia o necesidad del suministro, servicio u obras contratadas, las entidades tienen la facultad de otorgar prórrogas, de ahí que, “con el vencimiento del contrato sin haberse cumplido con las obligaciones pactadas, se genera la rescisión de pleno derecho, en conjunto con la pérdida de las garantías. Sin embargo, existen una especie de ‘salva vidas’ para aquella situación: en primer lugar, a través del instituto de prórroga como consecuencia del incumplimiento del contrato” (Montes, 2021, p.56). Con esta figura se activa la vigencia del contrato.

## **Autorización de la prórroga**

Para la autorización de la prórroga, el Reglamento de Compras de la Caja de Seguro Social define claramente a quién le corresponde esta potestad.

Así encontramos, en el último párrafo del artículo 73, del mismo Reglamento, indica que “el documento que activa la vigencia del contrato será autorizado por el representante legal de la CSS o funcionario delegado y una vez autorizado constituye la adenda al contrato sin ningún trámite adicional”.

En el párrafo 7 del artículo 76, de este mismo Reglamento, señala que: “Solo el Director General o funcionario delegado podrá activar la vigencia de un contrato prorrogado por causas de interés público que ameriten su continuidad.”

Y, dentro de los procedimientos internos para las solicitudes de prórrogas de este reglamento, el artículo 78, al respecto, menciona que, en caso de unidades ejecutoras, los Jefes Administrativos deben someter estas solicitudes a la aprobación del Jefe o Coordinador del servicio interno que solicitó la adquisición y, luego de ser aprobada o rechazada la solicitud de prórroga, el documento deberá ser firmado por Jefe Administrativo de la CSS o por delegación, el Jefe de Compras. También se manifiesta que, a nivel central, en los casos de prórrogas a proveedores, las mismas serán autorizadas por el representante legal de la CSS o funcionario delegado.

## **Formalización de la prórroga**

Por último, nos referiremos a la formalización del documento de prórroga, otro aspecto importante a considerar con relación a la constitución de la prórroga.

Para la formalización de la prórroga, de lo esbozado en segundo párrafo del artículo 74, de la Ley 51, “El documento de prórroga, emitido por la administración, constituirá la adenda al contrato”.

En virtud de lo anterior, el Reglamento de Compras de la CSS hace referencia al documento de prórroga y, en el artículo 75, párrafo tercero, manifiesta que: “El documento de prórroga modificará, proporcionalmente, los términos de vigencia establecidos en las diferentes modalidades de contratos y surtirán todos los efectos de una adenda al contrato u orden de compra originalmente suscrito.”

Por su parte, en el párrafo 9 del artículo 76, de este reglamento señala que: “El documento de prórroga constituirá la adenda al contrato; sin embargo, requiere, además de la firma del representante legal de la entidad o funcionarios delegados, del refrendo de la Contraloría General de la República”.

Este artículo hace énfasis, también, en que: “Este mecanismo sólo será aplicado para la extensión de plazos de vigencia de contratos públicos que perfeccione la CSS”.

Como complemento, en cuanto a la formalización de la prórroga, la CSS, además del reglamento de compras, cuenta con un procedimiento interno, el Procedimiento para el Trámite de Prórrogas e Imposición de Multas No.218-97 de junio de 1998, que fue actualizado a septiembre de 2008 y es el procedimiento, que actualmente, regula el proceso para conceder prórrogas e imponer multas a los proveedores o contratistas dentro de esta institución.

Este procedimiento establece dos tipos de trámites de prórrogas, prórrogas con multa o prórrogas sin multas; en el caso de autorizar una prórroga con multa, según este procedimiento, el documento de prórroga no requiere del refrendo de la

Contraloría General de la República. Pero, en el caso de las prórrogas sin multa, el formato de notificación de prórroga incluye el epígrafe de refrendo por parte de la Contraloría General de la República.

Esta situación aplica sólo para la extensión de plazo de vigencia de contratos públicos que perfecciona la CSS, situación que no ocurre en otras entidades, dado que, en consecuencia a lo antes enunciado, en el artículo 102 de la Ley 22 del 27 de junio de 2006, sobre la concesión de prórroga, observamos que la Ley Orgánica de la Caja de Seguro Social, Ley 51 del 27 de diciembre de 2005, presenta una diferencia en la forma en que se documenta una extensión al plazo de entrega, pues, en lugar de un ajuste a la orden de compra o adenda si se trata de un contrato, en la CSS, esta acción se formaliza a través del documento de prórroga; conforme a lo que establece el Artículo 74 de la Ley 51, al señalar que el documento de prórroga, emitido por la administración, constituirá directamente la adenda al contrato, la cual requiere, en el caso de las prórrogas sin multa, del refrendo de la Contraloría General de la República para su formalización.

Para Cifuentes (2018), “la adenda es un acto administrativo, y por consiguiente debe estar fundamentada so pena de ser nula” (p.30), por lo cual, se requiere, de una forma u otra, formalizar las prórrogas que otorgue la entidad contratante mediante un acto administrativo. Así lo manifiesta Gil (2013), al indicar que la modificación del contrato es una de las prerrogativas, quizá la más importante, que tiene la Administración (p.30).

Berbey, Valencia & González (2019), manifiestan que:

Los actos de manejo que se fiscalizan a través del Control Previo, se materializan mediante actos administrativos (órdenes de compra, contratos,

gestiones de cobro o cuentas, cheques, transferencias bancarias, entre otros), que tienen consecuencias económicas, en este caso para las empresas públicas, actos estos que son revisados y finalmente refrendados, o en caso contrario, objetados por la Contraloría General de la República por razones legales e inclusive económicas. La objeción o reparo de la Contraloría en ejercicio del Control Previo, impide que el acto de manejo se haga efectivo (p.22).

En consecuencia, para el trámite del documento de prórroga, en la CSS, siendo este documento el resultado de un trámite administrativo, conforme a la norma que rige a esta entidad, el mismo requiere de la fiscalización, a través de la aplicación del ejercicio del control previo para su formalización.

### **Consideraciones finales**

La Caja de Seguro Social tiene una facultad exorbitante, la normativa de esta entidad le permite conceder prórrogas con multa o sin multa en las contrataciones que realice esta entidad, y en los casos en los cuales los motivos de la autorización de la extensión del término de entrega se deban a causas de fuerza mayor o caso fortuito no imputable al contratista, que le impidan cumplir con el término estipulado para garantizar la continuidad de ejecución de las contrataciones, las prórrogas se constituyen, administrativamente, a través del documento de prórroga, considerado este la adenda al contrato, de acuerdo con lo señalado en el Artículo 74 de la Ley Orgánica de la Caja de Seguro Social, sin requerirse de un documento adicional.



Esta situación no ocurre con las prórrogas que se constituyen con fundamento en la Ley 22, las cuales se documentan como ajustes cuando se trate de una orden de compra o como adendas, cuando se trate de un contrato, las cuales, conforme a lo señalado en el artículo 102 de esta excerta legal, podrán perfeccionarse aun después del vencimiento del plazo de ejecución establecido en el contrato originalmente suscrito.

### Referencias bibliográficas

Asamblea Nacional. Dirección General de Contrataciones Públicas. (2006). *Ley 22 de 27 de junio de 2006 que regula la contratación pública*. Panamá: Gaceta Oficial No. 29107-A

Asamblea Nacional. Caja del Seguro Social. (2005). *Ley 51 Orgánica de la Caja de Seguro Social*. Gaceta Oficial No. 25453

Berbey, E. A., Alderete, M. F. V., & George, A. G. (2019). *Incidencia del control previo en el componente de actividades de monitoreo de las empresas públicas en Panamá: su relación con la contabilidad financiera y la auditoría*. Revista FAECO sapiens, 2(1), 19-36.

Caja del Seguro Social (2006). *Reglamento por medio del cual se regula el procedimiento de Contratación de Obras, Suministros de Bienes y Prestaciones de Servicios en General*. Panamá: Gaceta Oficial No.25494. Edición actualizada a enero de 2021.

Cifuentes Giraldo, O. L. (2018). *Limitaciones a la adenda en contratación estatal*:

*análisis a la luz de la ley y la jurisprudencia colombiana* (Doctoral dissertation, Universidad Santo Tomás).

Duque Pérez, A. (2008). *Una revisión del concepto clásico de contrato. Aproximación al contrato de consumo*. Revista De La Facultad De Derecho Y Ciencias Políticas, 38(109), 453–479.

Gil, J. L. M. (2013). *Las prerrogativas de la Administración en los contratos administrativos: propuesta de revisión*. Revista de administración pública, (191), 11-41.

Montes, G. (2021). *Interpretación y análisis jurídico del instituto de prórroga como consecuencia del incumplimiento de contratos regidos por la Ley N° 2.095/06 de la Ciudad contratos regidos por la Ley N° 2.095/06 de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires*. Revista Jurídica de la Universidad de San Andrés.

Proaño Navarrete, M. J. (2019). *Análisis de las prórrogas y suspensiones de plazo en los contratos de obra pública en el Ecuador: efectos jurídicos* (Master's thesis, Universidad Andina Simón Bolívar, Sede Ecuador).

Rodríguez-Arana, J. (2007). *El tiempo y las concesiones administrativas (Especial referencia a la prórroga)*. Derecho & Sociedad, (29), 227-242.

Velazco, R. S. (2013). *Una visión comparada de la definición del contrato: notas sobre las diferencias entre los sistemas jurídicos de la tradición jurídica occidental*. Ius et Veritas, (46), 186-203.

## **El Impacto de las auditorías forenses en el sector gubernamental**

### **The impact of forensic audits in the government sector**

**Cristopher Rodríguez**

Contraloría General de la República de Panamá. Panamá  
[cristhopher.rodriguez0587@gmail.com](mailto:cristhopher.rodriguez0587@gmail.com) <https://orcid.org/0000-0003-1969-1668>

**Oliver Omar Martínez Barría**

Contraloría General de la República de Panamá. Panamá.  
[olivermartinez54@gmail.com](mailto:olivermartinez54@gmail.com) <https://orcid.org/0000-0001-9875-6030>

Fecha de Recepción: 26 de enero de 2024

Fecha de Aprobación: 19 de abril de 2024

DOI:

**Resumen**

La auditoría forense surge como una disciplina que combina técnicas para prevenir y detectar posibles fraudes, es una herramienta fundamental para garantizar la transparencia y la rendición de cuenta en el sector gubernamental, por este motivo, la Contraloría General de la República de Panamá, en su rol de fiscalizar, regular y controlar los fondos públicos, crea la Dirección de Investigaciones y Auditoría Forense (DIAF) mediante Decreto Número 072-15 Leg del 12 de enero de 2015, para atender los casos de alto perfil y dar respuesta más expedita a la ciudadanía, a fin de proveer servicios técnicos especializados en auditoría forense, para la prevención, detección, investigación de conductas lesivas al patrimonio público o corrupción de los servidores y ex servidores públicos, al igual que la comunicación de los resultados. Dicho esto, nuestro ensayo tiene como objetivo brindar información necesaria del impacto que tiene la auditoría forense en el sector gubernamental e indicaremos las habilidades y calificaciones específicas



necesarias para que puedan llevar a cabo sus funciones de manera efectiva, donde los cargos de responsabilidad deben ejercerse con integridad y en beneficio de la ciudadanía. En última instancia, este ensayo pretende arrojar luz sobre las contribuciones vitales de la auditoría forense como instrumento esencial de la justicia, para mantener la confianza pública, transparencia y fomentar la buena gobernanza.

**Palabras clave:** Control Gubernamental, Auditoría, Fraude, Transparencia, Rendición de cuentas.

### Abstract

Forensic auditing emerges as a discipline that combines techniques to prevent and detect possible fraud, it is a fundamental tool to ensure transparency and accountability in the government sector, for this reason, in January 2015, la Contraloría General de la República de Panamá, in its role to monitor, regulate and control public funds, created the Directorate of Investigations and Forensic Auditing (DIAF) by Decree Number 072-15 Leg of 12, to address high-profile cases and provide more expeditious response to the public, in order to provide specialized technical services in forensic auditing, This said, our essay aims to provide the necessary information on the impact that forensic auditing has on the government sector and indicate the specific skills and qualifications necessary for them to carry out their functions effectively, where positions of responsibility must be exercised with integrity and for the benefit of the citizenry. Ultimately, this essay aims to shed light on the vital contributions of forensic auditing as an essential instrument of justice, maintaining public trust, transparency and fostering good governance

**Key words:** Government Control, Audit, Fraud, Transparency, Accountability



## Introducción

El impacto de las auditorías forenses en el sector gubernamental es un tema de gran relevancia en la actualidad. La auditoría forense en el sector gubernamental es una herramienta que combina diferentes tipos de técnicas de auditoría, como la financiera y de investigación, que tienen como fin detectar fraudes, irregularidades y malversaciones de fondos.

En el sector gubernamental, donde los recursos financieros son limitados y las responsabilidades hacia los ciudadanos son fundamentales, la auditoría forense juega un papel crucial en garantizar la transparencia, la rendición de cuentas y la eficiencia en el manejo de los recursos públicos.

El desarrollo de este ensayo también aborda las habilidades y calificaciones específicas del auditor, que son necesarias, para que pueda realizar, de manera efectiva, este tipo de auditoría.

En este ensayo, se analizará y se brindará información del impacto de la auditoría forense en el sector gubernamental, destacando la importancia de estos procedimientos para prevenir y detectar actos de corrupción, mejorar la gestión financiera y fortalecer la confianza de los ciudadanos en las instituciones gubernamentales. A lo largo, se explorarán los beneficios y desafíos asociados con las auditorías forenses, así como las mejores prácticas y recomendaciones para su implementación efectiva.

## Desarrollo

La globalización ha traído consigo un aumento en las transacciones financieras y expansión de los mercados internacionales, lo que ha aumentado el

riesgo para diferentes organizaciones. Es por esta razón que nace la auditoría forense, para detectar y prevenir posibles irregularidades de fraudes o mal manejo de los fondos público, esto con el fin de garantizar transparencia, rendición de cuenta e integridad, en las organizaciones públicas o privadas.

Roxana (2017) concluyó lo siguiente:

En los últimos años, la globalización de los mercados, principalmente los avances tecnológicos, han provocados que ciertas actividades como fraudes contables y financieros proliferen rápidamente entre las instituciones privada y pública, con ello, se dio el resurgimiento de la necesidad de realizar auditoría con énfasis en la detención de fraudes. (p. 31)

### **Conceptos de Auditoría Forense**

La auditoría forense en el sector gubernamental es una herramienta crucial para prevenir y detectar el fraude y la corrupción. La auditoría forense es una rama de la auditoría que realiza investigaciones exhaustivas con el fin de determinar evidencias y pruebas de los delitos económicos y financieros.

En palabra de Arango (2009), “La auditoría forense es unos de los mecanismos para descubrir y denunciar los fraudes cometidos al interior de las instituciones”. (p.4)

De acuerdo con Rozas (2009), “La auditoría forense es una auditoría especializada en la obtención de evidencia para convertirlas en pruebas, las cuales



se presentan en la corte de justicia, con el propósito de comprobar delitos como el, fraude, corrupción y lavado de dinero” (p. 67).

Desde la posición de Soto (2004), “El rol de la auditoría forense en el sector público es facilitar la prevención, detención e investigación del crimen económico” (p. 15).

Otros autores definen la auditoría forense como:

La auditoría forense es una disciplina que sirve como asesor experto a quienes imparten justicia, en la investigación y obtención de evidencia. Consiste en evaluar los procesos de la organización, irregularidades contables y patrones de conducta que pueden considerarse anormales, mediante análisis lógico y sistemático que permita obtener evidencia de hechos presuntamente delictivos que podrían dañar el interés público. (Marquez, 2018. p. 4).

La auditoría forense evalúa e investiga con fundamento en la lógica de la evidencia material y de prueba procesal, centrándose en el hecho ilícito y en la mala fe de las personas, basada en la aplicación del conocimiento relacionado con información financiera, contabilidad, auditoría y control. (Reinoso, 2010, p. 4)

### **Enfoque de la Auditoría Forense**

La auditoría forense es multidisciplinaria e involucra a profesionales de distintas áreas como auditores internos, contadores, abogados, investigadores privados, informáticos y otros.

Se enfoca en la prevención y detección de delitos económicos y financieros como fraude corporativo, corrupción, lavado de dinero, financiación del terrorismo, soborno, malversación de fondos, compensación exagerada a funcionarios y otras conductas delictivas.



## Impacto de la Auditoría Forense en el Sector Gubernamental

En el sector público, la auditoría forense se aplica para investigar casos de corrupción, fraude y malversación de fondos que involucran a funcionarios públicos, ex funcionarios públicos y a la administración gubernamental.

A pesar de los beneficios que ofrece la auditoría forense en el sector público, también existen desafíos y obstáculos que pueden dificultar su efectividad, como el acceso a la información y la complejidad de los casos.

En el ámbito gubernamental, las auditorías forenses han demostrado ser eficaces para identificar malversaciones de fondos públicos, sobornos y otras formas de corrupción. La detección de tales actos ilícitos conlleva a menudo a la recuperación de activos y sanciones para los responsables, lo que envía un mensaje poderoso de cero tolerancias hacia la corrupción.

Adicionalmente, estas auditorías promueven la transparencia y la rendición de cuentas. Al exponer cómo se gastan los fondos públicos, contribuyen a una mayor confianza ciudadana en las instituciones gubernamentales. Esto es fundamental para la construcción de un gobierno abierto y responsable.

En la opinión de Duarte (2015), “Las auditorías forenses brindan evidencia frente a los delitos cometidos y permiten la búsqueda de herramientas que apoyen el fortalecimiento de las instituciones para disuadir la deshonestidad, promover rendición de cuenta y la transparencia fiscal” (p. 7).

Por lo que, los hallazgos de las auditorías forenses no solo resuelven problemas pasados, sino que también ofrecen la oportunidad de reformar y fortalecer los sistemas de control interno. Esto mejora la gestión financiera y reduce la probabilidad de fraudes en el futuro.

Otros autores han afirmado que:

La auditoría forense ha desarrollado técnicas más efectivas para detectar los fraudes a nivel público y privado, ampliando su campo de acción y siendo más solicitada en situación de aplicación de justicia; allí los jueces toman sus decisiones fundamentadas en las pruebas aportadas por expertos en la rama de las auditorías. (Arango, 2009, p. 10)

El impacto de las auditorías forenses se extiende más allá de los resultados inmediatos. A menudo, estos conducen a cambios legislativos y políticas más estrictas, fomentando una cultura de integridad y legalidad. Los casos exitosos de auditorías forenses sirven como estudios de casos valiosos para instituciones gubernamentales a nivel mundial.

#### **Objetivos de la auditoría forense:**

La auditoría forense en el sector público conlleva a tener profundas investigaciones sobre posibles delitos cometidos por servidores públicos o la administración. Es por esto que muchos autores establecen objetivos bien definidos, esto con el fin de tener una guía clara de lo que se busca lograr, con criterios y propósitos enfocados en garantizar que la auditoría se realice de la manera más eficaz. Algunos de estos objetivos pueden ser:

Identificación de fraudes: ayuda a detectar fraudes, malversaciones de fondos, sobornos, corrupción, entre otros. Esto garantiza la transparencia y la rendición de cuenta en las instituciones públicas.

Luchar contra la corrupción: se le puede definir como el principal objetivo de la auditoría forense, por lo que busca disminuir y detectar los posibles actos de corrupción, identificando posibles responsables.

Recopilar información: esto con el fin de tener evidencia y de determinar si existe un daño patrimonial.

Presentar un informe técnico: con esto se respalda los resultados, y garantiza que se comprenda la naturaleza y alcance de posibles hallazgos y evidencias obtenidas en nuestra auditoría y así tener una base sólida para la toma de una futura decisión.

Es decir, la auditoría forense verifica la integridad y el buen manejo de los bienes públicos, encargándose de examinar los sistemas y las prácticas de gestión. Todo esto para asegurar que se estén utilizando de manera correcta estos fondos.

Por consiguiente, se busca garantizar que los fondos públicos se utilicen de manera transparente, justa y eficaz para lograr los objetivos de la administración pública, que es, el desarrollo de la sociedad.

Tal como dice Soto (2004):

La auditoría forense es una alternativa para combatir la corrupción, dado que permite que un profesional desarrolle un trabajo riguroso con los objetivos principales de prevención y la emisión, ante la materialización del riesgo, de concepto o valor técnico, que le permita a la justicia actuar con mayor certeza. (p. 17).



El buen manejo de los bienes públicos implica el uso responsable y eficiente de los recursos financieros y materiales que se han asignado para el beneficio de la sociedad.

Por lo tanto, la auditoría forense juega un papel importante en el buen manejo de los bienes públicos, ya que proporciona un escrutinio independiente y objetivos de las prácticas de gestión de control, a través de su trabajo.

Otros autores indican que:

La auditoría forense representa una práctica de nuevas técnicas y procedimientos que se deben ajustar a las nuevas realidades, ya que cada vez que existe un fraude o un delito, los sujetos que lo comenten tienden a dejar menos rastros para no ser descubiertos (Castellano, Velásquez, Arboleda, & Suaza, 2022, p. 100).

La auditoría forense puede ayudar a identificar y corregir las deficiencias en los sistemas de control, prevenir el malgasto de fondos y garantizar que los recursos públicos se utilicen de manera eficiente.

### **Habilidades y calificaciones específicas**

Es fundamental mencionar que las calificaciones específicas necesarias que necesita el auditor, para que pueda llevar a cabo de manera efectiva este tipo de auditoría son tomar en consideración las Normas de Auditoría Gubernamental para la República de Panamá (NAGPA 100), la cual establece los principios fundamentales que se aplica a toda labor de auditoría del sector público, independientemente de su forma o contexto.

Tal como dice De la Cruz (2023)

Para el ejercicio de la auditoría, tanto en el sector privado como el público, existen normas emitidas por los organismos que regulan el ejercicio de la profesión en ambas esferas, las cuales tienen como propósito garantizar la calidad del trabajo, generar confianza en los resultados; al igual que permite la comparación entre empresas u organizaciones similares. (p. 40)

Estas calificaciones específicas van ligadas a las cualidades, habilidades y técnicas que posee el auditor.

Es por esto que todas las habilidades y técnicas, efectuadas en una auditoría forense del sector público, se desarrollan de acuerdo al “Manual de Auditoría Forense” de la Dirección Nacional de Investigaciones y Auditoría Forense, de la Contraloría General de la República, el cual se aprueba mediante Resolución 45-2021-DIAF (de 20 de enero de 2021).

Por lo tanto, los auditores deben seguir un conjunto de pasos y procesos ya establecidos, como lo son:

**La planificación:** implica definir cómo se va a desarrollar la auditoría mediante los objetivos y el alcance, formado por conjunto de normas y procesos que el auditor debe seguir para identificar fraudes o irregularidades de una entidad.

**La ejecución:** esta fase implica el análisis, verificación y obtención de evidencia.

**Comunicación:** en este punto el auditor proporciona un informe del resultado obtenido de la auditoría.



El seguimiento de los resultados: en este punto consiste en darle seguimiento al resultado obtenido en la investigación y que no quede sin ningún tipo de acción por parte de la administración o quien esté a cargo.

### **Técnicas, habilidades y cualidades del auditor forense**

La auditoría forense busca fortalecer la transparencia e integridad en el sector gubernamental, esto en complicidad con el auditor, el cual debe ser un profesional con habilidades técnicas, ser objetivo, ser detallista, integro, estar enfocado y, sobre todo, tener creatividad para poder adaptarse a las nuevas situaciones.

De acuerdo con Rozas (2009), “El auditor forense es un profesional valioso y altamente necesario en la actual sociedad, es uno de los llamados a combatir la corrupción financiera, pública y privada” (p. 76).

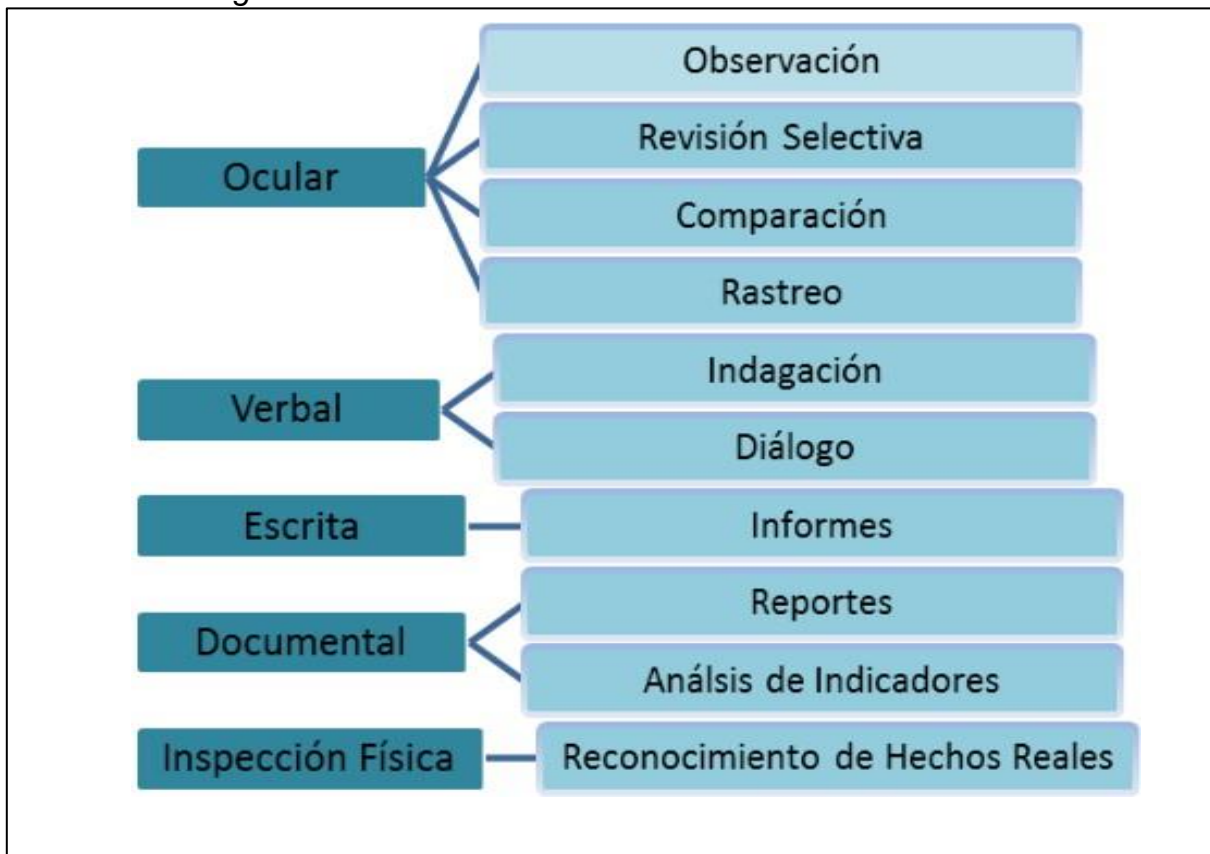
De La Cruz (2023) señala que: “la labor del auditor debe ceñirse al ámbito contable, investigación y aportación de evidencias consistente en documentación y datos que demuestren la existencia y causa de irregularidades” (p. 45).

Igualmente, utilizan diferentes técnicas investigativas y herramientas para la identificación de patrones y tendencias sospechosas, como análisis y minería de datos, entrevistas al personal, revisión de documentos públicos e investigaciones, vigilancia física y electrónica, fuentes confidenciales, análisis de transacciones financieras y flujo de efectivo.

Es decir, va de la mano de cualidades, habilidades y técnicas que se ejecutan para lograr los resultados.

El auditor forense, al ejecutar su auditoría, busca pruebas que puedan servir ante la corte en un juicio, las cuales pueden ser pruebas técnicas, pruebas documentales y pruebas testimoniales (Patarroyo, 2013, p. 83).

**Figura 1**  
*Técnicas Investigativas de Auditoría Forense*



Fuente: técnicas investigativas de auditoría forense, que se ejecutan para lograr resultados (Duarte G. A., 2015, pág. 21)

La auditoría forense es esencial en el sector público, con el fin de combatir el fraude y la corrupción, asegurar el uso adecuado de los recursos, y fortalecer la confianza de los ciudadanos en las instituciones gubernamentales.

Por lo tanto, la auditoría forense en el sector gubernamental tiene como propósito investigar y evidenciar posibles actos de corrupción, donde se vean involucrados funcionarios por el posible mal manejo de los fondos públicos. De este modo, ayuda a mejorar la integridad, la ética, la eficiencia y eficacia de la administración pública.

Por lo tanto, contribuye al fortalecimiento de la transparencia, rendición de cuenta y la reputación del sector gubernamental.

### **Consideraciones Finales**

En resumen, la auditoría forense es una herramienta crucial para detectar y prevenir el fraude y la corrupción en el sector gubernamental. A través de su enfoque en la detección de delitos económicos y financieros, la auditoría forense ayuda a garantizar la eficiencia y transparencia de las entidades gubernamentales.

La auditoría forense tiene un impacto positivo en el sector gubernamental, de tal modo que es indispensable. Al ayudar a detectar y combatir la corrupción y otros actos ilícitos. Su aplicación no solo permite detectar y prevenir irregularidades, sino que fortalece la confianza pública en las instituciones gubernamentales. Es un pilar clave, en la transparencia, la rendición de cuenta y la buena gobernanza en el sector público, salvaguardando así los intereses de todos.

La auditoría forense es una herramienta relevante para la investigación y obtención de pruebas y evidencias en el sector gubernamental. La auditoría forense ha evolucionado para adaptarse a las exigencias del entorno y es una herramienta eficaz que apoya la lucha contra la corrupción.

Es importante señalar que las habilidades son parte fundamental en las calificaciones específicas de los auditores al momento de ejecutar una auditoría forense, por lo tanto, los auditores forenses deben poseer competencias y habilidades técnicas, para lograr los objetivos de la auditoría, con una capacitación continua y un estricto apego a la normativa vigente.

Por consiguiente, la corrupción podría ser una de las principales causas del deterioro del patrimonio público, por lo que la auditoría forense es una herramienta



para combatirla y así tener un uso más responsable de los recursos públicos, beneficiando así a toda la sociedad.

### Referencias Bibliográficas

Arango, D. C. (2009). *Aporte de la auditoría forense a los sistemas de control fiscal aplicados por la Contraloría General de Medellín en este Municipio*. [Tesis de Maestría, Universidad Antioquia, Colombia].

[https://bibliotecadigital.udea.edu.co/bitstream/10495/21088/1/ArangoDiana\\_2009\\_AportesAuditoríaForense.pdf](https://bibliotecadigital.udea.edu.co/bitstream/10495/21088/1/ArangoDiana_2009_AportesAuditoríaForense.pdf)

Castellano, O., Velásquez, J., Arboleda, G., & Suaza, J. (2022). La Auditoría forense ¿un instrumento esencial de control interno en las entidades publicas ? *Administración & Desarrollo*, 52(1), 95-112.

<https://doi.org/10.22431/25005227.vol52n1.6>

De la Cruz, Y. (2023). Incidencia del informe de auditoría forense en el proceso patrimonial. *CPA PANAMÁ*, 1(1), 38–49.

[https://revistas.up.ac.pa/index.php/cpa\\_panama/article/view/3560](https://revistas.up.ac.pa/index.php/cpa_panama/article/view/3560)

Duarte, G. A. (2015). *Importancia de la auditoría forense en las organizaciones del sector comercial en Colombia*. [Tesis de Maestría, Universidad Militar Nueva Granada]

<https://repository.unimilitar.edu.co/handle/10654/14031?show=full>

Marquez, R. H. (2018). *Auditoría Forense*. Ciudad de México : IMCP.

Patarroyo, D. (2013). La Auditoría Forense como Mecanismo Contable para la Prevención y Detección De Lavado De Dinero Y Activos. *Administrativa y*

*Contable.* 74-87

[https://doi.org/10.18041/2011-6705/via\\_libre.8.2017.3710](https://doi.org/10.18041/2011-6705/via_libre.8.2017.3710)

Reinoso, L. (2010). *Auditoría Forense como herramienta para el sector público.*

[Tesis de maestría, Universidad Militar Nueva Granada]

<http://hdl.handle.net/10654/3743>.

Resolución Núm. 45-2021-DIAF (de 20 de enero de 2021), “Por la cual se aprueba el “Manual de Auditoría Forense” de la Contraloría General de la República de Panamá.”

Rogers Harper, J. I., y Valencia Alderete, M. F., (2023) Propuesta de reforzamiento para las auditorías forenses antifraude en el sector gubernamental. CPA Panamá, 1 (1). pp. 28-37. ISSN 2953-3147.

[https://revistas.up.ac.pa/index.php/cpa\\_panama](https://revistas.up.ac.pa/index.php/cpa_panama)

Rogers, J. I. (2020). *Auditoría Forense Antifraude.* Panamá.

Roxana, A. D. (2017). *Auditoría Forense Preventiva.* [Tesis de Maestría, Universidad de la Defensa Nacional, Argentina].

<https://rdu.iua.edu.ar/handle/123456789/542>

Rozas, A. E. (2009). *Auditoría Forense.* Perú: Quipukamayoc.

Soto, G. (2004). *La Auditoría Forense Una Nueva Especialidad.* Chile.



**Autonomía financiera como mecanismo de gestión pública eficiente: ventajas, limitaciones y su impacto en la Administración Pública**

**Financial autonomy as an efficient public management mechanism: advantages, limitations and its impact on public administration**

**Emmanuel M. Venado J.**

Contraloría General de la República de Panamá, Panamá. [manueljotta94@gmail.com](mailto:manueljotta94@gmail.com)  
<https://orcid.org/0000-0001-7343-0616>

**Geritzel I. Pulgarín**

Contraloría General de la República de Panamá, Panamá. [geritzel@hotmail.com](mailto:geritzel@hotmail.com)  
<https://orcid.org/0009-0009-8300-1730>

Fecha de Recepción: 20 de febrero de 2024

Fecha de Aprobación: 26 de abril de 2024

### **Resumen**

Dentro de este ensayo buscamos poder comprender en profundidad cómo la autonomía financiera impacta en la administración pública, identificando algunos beneficios de poder ponerlo en práctica, y en conjunto identificar los posibles obstáculos y limitaciones que enfrentan las entidades con autonomía financiera. Como resultado de reforzar el conocimiento sobre esta herramienta con diversos autores, podemos mencionar que la autonomía financiera es un mecanismo que se basa en la capacidad de administrar los propios recursos financieros de manera independiente. Incluir esta



herramienta en la gestión pública conlleva diversas ventajas como: mayor eficiencia en la asignación de recursos, un enfoque más transparente, entre otras. Sin embargo, la administración pública y la gestión presupuestaria del sector público presentan limitaciones en función de que las necesidades de la población son ilimitadas y los recursos son finitos. De este modo, debemos tomar en cuenta que el camino hacia una nueva gestión pública, eficaz y eficiente, reconoce la necesidad de evaluar la posibilidad de implementar la autonomía financiera como mecanismo para incrementar la eficiencia de la gestión pública. Podemos concluir con la principal idea que, las entidades gubernamentales, al adoptar este mecanismo interesante, pueden adaptar sus políticas y presupuestos de manera más ágil, respondiendo rápidamente a las necesidades y demandas cambiantes de la sociedad, y con los controles adecuados reflejarían un manejo transparente y eficaz.

**Palabras clave:** gestión, gestión basada en los resultados, gestión de registros, planificación empresarial, rendición de cuentas, administración de empresas, asignación de recursos

#### **Abstract.**

Within this essay we seek to understand in depth how financial autonomy impacts public administration, identifying some benefits of being able to put it into practice, and together identifying the possible obstacles and limitations faced by entities with financial autonomy. As a result of reinforcing knowledge about this tool with various authors, we can mention that financial autonomy is a mechanism that is based on the ability to manage one's own financial resources independently. Including this tool in public management brings various advantages such as: greater efficiency in resource allocation, a more transparent approach, among others. However, public administration and budget management of the public sector present limitations based on the fact that the needs of



the population are unlimited and resources are finite, thus we must take into account that the path towards a new, effective and public management efficient recognizes the need to evaluate the possibility of implementing financial autonomy as a mechanism to increase the efficiency of public management. We can conclude with the main idea that, by adopting this interesting mechanism, government entities can adapt their policies and budgets in a more agile way, responding quickly to the changing needs and demands of society, and with adequate controls they would reflect transparent and effective management.

**Keywords:** management, management based on results, record management, business planning, accountability, business administration, resource allocation.

### Introducción

La autonomía financiera es un mecanismo que se aplica tanto en organizaciones privadas, como a entidades gubernamentales. En la administración pública, la autonomía financiera se refiere a la capacidad de una entidad pública para financiar y gestionar sus recursos de forma independiente, sin la necesidad únicamente de fuentes financieras del Estado.

Para el desarrollo de este documento, recopilamos la posición teórica sobre la autonomía financiera o autogestión, desde el punto de vista del control interno, la política pública y la relación económico-social de sus principales características. De este modo, obtenemos un criterio general de la autogestión financiera-presupuestaria, de conformidad con las definiciones conceptuales y normativas, en Panamá.

Debemos mencionar que existen limitaciones de pensamiento, de ejecución y de aprovechamiento, relacionadas con la concepción misma de la recaudación institucional en materia de prestación de servicios públicos, a razón de que la provisión de bienes y



servicios públicos es una función estatal; sin embargo, es aquí donde evaluamos la posibilidad de utilizar los sistemas de autogestión institucional como un mecanismo de implementación de una política pública eficiente, eficaz y su extensión hacia la evaluación por resultados.

### **Desarrollo**

Para iniciar con nuestro ensayo sobre la autonomía financiera en la gestión pública, es relevante mencionar el significado de la palabra “autonomía”, que encaminará, en su mayoría, el objetivo de este artículo. Según la Real Academia Española, autonomía es la potestad de decidir la propia organización y ejercer funciones, públicas o privadas, sin más limitaciones que las establecidas en la Constitución y las leyes. Es decir, dicho término implica tener capacidad para tomar decisiones y actuar de manera independiente, de acuerdo con los criterios propios y objetivos planteados.

Dentro del contexto de la autonomía, la autogestión se convierte en un mecanismo clave para ejercer esa autonomía de manera efectiva. La autogestión dentro de la autonomía implica que las entidades u organizaciones tienen la capacidad no solo de tomar decisiones de manera independiente, sino también de gestionar sus propios asuntos de manera autónoma y colectiva.

Este concepto de autogestión incluye, dentro de sus diferentes interpretaciones, aspectos sociales, administrativos, económicos y financieros que a lo largo de los años



han sido abordados por distintos autores y corrientes de pensamiento económico, entre los cuales mencionamos los siguientes.

Según, Peiró. (2020), la autogestión se puede interpretar como un sistema de organización mediante el cual los trabajadores participan en todas las decisiones generales, de manera que son capaces de llevar a cabo tareas de administración, producción, autoevaluación y autoexigencia, sugiriendo que esta se relaciona con la capacidad de gestionar las cosas de manera autónoma que, desde una perspectiva económica, se caracteriza por la capacidad de controlar, tomar decisiones y autoevaluar los resultados obtenidos.

Posteriormente, en 2004, el Instituto de Estudios Cooperativos LANKI, definió la autogestión como la constitución y funcionamiento de instituciones o comunidades basadas en la autonomía, en la capacidad de decisión de las personas.

De conformidad con lo expuesto, observamos que el concepto de la autogestión evoluciona a partir de la autonomía, autoevaluación y la capacidad propia de tomar decisiones, convirtiéndose en un sistema de gestión que busca la mejora continua a través de la evaluación de los resultados obtenidos y la reingeniería de los procesos existentes. De modo que, la autogestión financiera podría traducirse como la capacidad de generar, administrar y tomar decisiones sobre el uso de los recursos obtenidos.

Un alto grado de autonomía en la toma de decisiones financieras para la gestión pública buscaría maximizar la eficiencia y la transparencia en el uso de los fondos públicos, ya que implicaría que las entidades gubernamentales sean responsables de



---

administrar sus propios recursos financieros de manera efectiva, tomando decisiones financieras estratégicas para promover el bienestar económico y social de la comunidad.

En ese sentido, Martans (2009), afirma en un artículo sobre la autogestión financiera de distritos y municipios, sugiere que es necesario transformar la concepción del estado centralizado, hacia una descentralización que permita la autonomía en la generación, administración y gestión de recursos, a la par de un permanente y estricto control del manejo de los recursos generados.

Por lo anterior, la descentralización de la recaudación en las entidades públicas relacionadas con el sistema financiero autogestionado encontraría una de sus principales ventajas en la reducción del riesgo asociado al financiamiento de los programas presupuestarios y la confección de productos y servicios especializados que generen mejores resultados, a través de la innovación tecnológica y el desarrollo de procesos administrativos que incrementen la eficiencia y eficacia en la provisión de bienes y servicios públicos.

Sin embargo, es necesario la creación de controles que nos permitan alcanzar la eficiencia necesaria para facilitar tanto la planificación de la política institucional como la ejecución y evaluación de sus resultados. Requiere la formulación de procedimientos que definan e integren cada una de las etapas del proceso presupuestario aplicado a la autogestión financiera.





---

## Importancia de los controles en los fondos de autogestión

Como ya se ha mencionado, es fundamental crear controles y procedimientos claros, ya que estos acarrearán múltiples ventajas para la administración-

El autor Rodríguez, N. (2024), menciona las siguientes:

- Estandarización, para establecer procesos consistentes y uniformes en toda la organización, garantizando la calidad y la coherencia en la ejecución de tareas.
- Claridad, proporcionando una guía detallada sobre cómo realizar cada tarea, reduciendo la ambigüedad y las confusiones entre los empleados.
- Eficiencia, al definir los pasos a seguir en cada proceso, minimizando los tiempos muertos y optimizando el uso de recursos.
- Formación y capacitación, que facilita el entrenamiento de nuevos empleados al proporcionarles una referencia clara de los procedimientos a seguir.
- Mejora continua, identificando áreas de mejora en los procesos según sea necesario, promoviendo así la evolución y la innovación dentro de la organización.
- Cumplimiento normativo, para asegurar el cumplimiento de regulaciones y estándares internos y externos, reduciendo el riesgo de errores y sanciones legales.



Podemos afirmar nuestra posición con las ventajas antes mencionadas que los controles en los fondos de autogestión son fundamentales para garantizar la transparencia, la rendición de cuentas y el uso eficiente de los recursos. Además, puede ayudar a prevenir fraudes y malversaciones. Los controles establecidos son herramientas claves para asegurar una gestión responsable y efectiva de los recursos financieros en el ámbito de la autogestión.

En Panamá, de acuerdo con lo establecido en el Artículo 280, numeral 2, de la Constitución Política, la Contraloría General de la República es el ente encargado de fiscalizar y regular, mediante el control previo o posterior, todos los actos de manejo de fondos y otros bienes públicos, a fin de que se realicen con corrección, según lo establecido en la Ley.

Del mismo modo, el Artículo 36 de la Ley 32 de 8 de noviembre de 1984, por la cual se adopta la Ley Orgánica de la Contraloría General de la República, indica que esta dictará reglamentos que contengan pautas que sirvan de base a la actuación de las personas que manejen fondos o bienes públicos, sujetándose a lo que establezcan las normas legales pertinentes, y el Artículo 38 de la citada Ley, donde establece que mantendrá un control efectivo sobre todos los ingresos del Estado y demás entidades públicas, para lo cual tendrá acceso a los registros y documentos respectivos, nos indican que toda forma de ingreso al Estado deberá ser fiscalizado mediante control previo o posterior, por la Contraloría General de la República.

Así las cosas, nos referimos al Artículo 272 de la Ley 418 de 29 de diciembre de 2023, que dicta el Presupuesto General del Estado para la vigencia fiscal 2024, el cual enmarca los fondos de Gestión Institucional dentro de la categoría de ingresos generados



por las unidades administrativas de las entidades cuya finalidad es solventar gastos específicos y que deberán incorporarse al Presupuesto General del Estado, para poder hacer uso de este recurso, por ende, estarán regulados de conformidad con lo establecido por la Contraloría General, en materia de manejo de fondos públicos.

De lo anterior se desprende la necesidad de crear normas y procedimientos de gestión financiera que no se aparten de las normas generales de administración gubernamental y el cumplimiento normativo vigente, pero que permitan a las entidades públicas el aprovechamiento de los recursos captados mediante la prestación de servicios especializados. Además, requiere formular nuevos sistemas de evaluación e indicadores que faciliten su evaluación, en función de que los fondos de autogestión institucional deben definir, dentro de su objetivo, las actividades específicas y los resultados esperados, obteniendo así un esquema de valoración financiera orientada a resultados.

Un ejemplo de esto serían las implicaciones municipales adquiridas mediante la descentralización de la administración pública, que vincula la programación financiera local, entendida como las fuentes y usos de recursos financieros aplicados a los gobiernos locales, con base en su presupuesto anual y el desarrollo de un plan operativo, con el concepto de autonomía, definida como la capacidad de normar, regular y administrar asuntos de su competencia (Ley de Descentralización, 2009). Tomando en cuenta que esta “descentralización” es aplicable de forma gradual, la autonomía financiera dentro de la gestión pública, de igual manera, podría aplicarse progresivamente, de forma ordenada, regulada y responsable.



---

## Gestión pública eficiente

La Organización de las Naciones Unidas define la gestión pública para el desarrollo como aquella que implica planificar, movilizar, desplegar, organizar y transformar recursos financieros, humanos, materiales, tecnológicos y metodológicos para proveer, asignar y distribuir bienes y servicios públicos tangibles e intangibles, solucionando problemas o satisfaciendo necesidades, originando resultados significativos para la sociedad y el país, consistentes con los objetivos gubernamentales, en forma eficiente, eficaz y equitativa, creando valor público para la sociedad como un colectivo.

Si bien la Gestión Pública está llamada a proveer bienes y servicios públicos acordes a las necesidades de la población, la búsqueda de la eficiencia y la eficacia administrativa a través de una correcta recaudación y asignación de los recursos nos lleva a planificar tomando como principal objetivo la maximización del beneficio total recibido por los usuarios de las diferentes entidades gubernamentales.

De este modo, Marcel, Sanginés y Martínez (2020), señalan en su publicación “La mejora del gasto público a través del presupuesto basado en desempeño” que, a partir de 2005, la mayoría de los países han emprendido cambios institucionales que apuntan a una gestión pública más orientada a resultados. En general, el espíritu de estas innovaciones es estimular la eficiencia y la eficacia de la acción pública, promover la transparencia de la gestión de los recursos y estimular la participación ciudadana en las políticas públicas.



Igualmente, el Programa de las Naciones Unidas para el Desarrollo, en su publicación sobre el alcance de los Objetivos de Desarrollo Sostenible, alegan que la gobernanza efectiva es la base del desarrollo sostenible en todas sus dimensiones, económica, social y ambiental. Indicando, además, que las instituciones eficaces, responsables e inclusivas son esenciales para el logro de los Objetivos de Desarrollo Sostenible (ODS), como se evidencia en el ODS 16 y de manera transversal en toda la Agenda 2030.

En ese mismo orden de ideas, la política pública moderna, dirigida a la administración eficiente de los recursos públicos y el fortalecimiento de la democracia, transparencia y rendición de cuentas, así como la lucha contra la corrupción, dicta el camino a seguir en términos de gestión administrativa pública que, a su vez, demanda señalamientos de manejo financiero para este sector, pues de acuerdo con lo señalado por Zapata, Rojas y Medellín, (Bogotá. 2018) en su trabajo sobre Proyectos para el Fortalecimiento de la Gestión Financiera Pública (GFP) en Colombia, es necesario formular una política rectora de la GFP, que organice y oriente el manejo financiero en las instituciones públicas hacia los principios contemporáneos de transparencia y rendición de cuentas por resultados e impacto en la gestión fiscal.

Finalmente, la forma en la que se lleva a cabo la administración pública, a la que nos referiremos como “tradicional”, cuya interpretación se ciñe al criterio objetivo en la aplicación de las normas jurídicas vigentes y la centralización para la gestión presupuestaria, requiere una reevaluación del enfoque administrativo financiero, pues tal y como hemos visto, la medición del ejercicio administrativo depende de muchos factores que varían de acuerdo a la naturaleza de las instituciones públicas, el servicio que brindan y su alcance, motivo por el cual, estas limitaciones para la gestión del recurso, en algunos



casos, crea barreras que impiden la transición de una Gestión Pública tradicional hacia una Gestión Pública Eficiente.

### **Consideraciones finales**

El fortalecimiento del control interno y la estandarización de los procesos en cada una de las instituciones que conforman el sector público es uno de los principales objetivos de la administración eficiente. Esto no solo involucra el correcto manejo de las finanzas públicas a través de la gestión presupuestaria y una correcta política fiscal, sino que demanda, de parte de las entidades públicas, en muchos casos, la búsqueda de recursos adicionales que les permitan cumplir responsablemente con los programas institucionales cuyas necesidades, en ocasiones, sobrepasan su capacidad presupuestaria.

Del mismo modo, observamos que estos controles, al paso del tiempo y contemplando cambios relacionados con el nivel tecnológico, siendo fundamentales en el incremento de la eficacia gubernamental, requieren actualizaciones en materia procedimental y de evaluación, en función de que la gestión administrativa establece entre sus principales objetivos, la optimización de los resultados obtenidos que, en materia financiera, se traduciría como producir los mejores resultados alcanzables, al menor coste posible.

No obstante, una correcta gestión económico-financiera de los recursos públicos debe realizarse con apego a las normas legales y en coordinación con los objetivos institucionales, por lo que el fortalecimiento del control interno y los procedimientos de fiscalización de estos fondos resultan imperantes, motivo por el cual, la estandarización



de los informes de evaluación de los diferentes fondos de autogestión debe ser cónsono a los programas operativos, objetivos institucionales y las normas presupuestarias.

La autogestión de fondos públicos permite la obtención de ingresos adicionales que, dada la naturaleza de las instituciones, pueden focalizarse en solventar las necesidades apremiantes cuya finalidad sea cumplir con la misión institucional, de tal modo que se pueden realizar las apreciaciones siguientes:

- Fortalecimiento de los instrumentos de control interno, a través de la estandarización de procedimientos orientados a resultados que permitan una valoración real de las actividades específicas de las instituciones que utilicen la autogestión financiera como mecanismo de obtención y ejecución de recursos.
- Promoción del desarrollo de programas especiales, alineados estratégicamente a la política pública, los ODS y las necesidades apremiantes, de forma que no se burocratice la ejecución de los fondos financieros institucionales.
- Fiscalización mediante el control posterior ejercido por la Contraloría General, la ejecución financiera de los recursos institucionales bajo la figura de la autogestión, aplicando indicadores de cumplimiento y eficiencia para fortalecer la transparencia y la autonomía administrativa.
- Evaluación de la descentralización como una forma de la gestión financiera pública hacia las entidades que actualmente cuentan con fondos autogestionados, de forma gradual, ordenada y responsable, monitoreando y evaluando sus resultados, para colaborar al incremento de la eficiencia de las instituciones que conforman el sector público.





### Referencias bibliográficas

Instituto de Estudios Cooperativos LANKI. (2004). Autogestión y globalidad.  
[https://dhls.hegoa.ehu.eus/uploads/resources/4521/resource\\_files/Autogestion\\_y\\_globalidad.pdf](https://dhls.hegoa.ehu.eus/uploads/resources/4521/resource_files/Autogestion_y_globalidad.pdf)

Martans, J. (2009). Autogestión financiera de distritos y municipios.  
[https://supervalores.gob.pa/wpcontent/uploads/2021/03/Autogestion\\_financiera\\_de\\_Distritos\\_Municipios.pdf](https://supervalores.gob.pa/wpcontent/uploads/2021/03/Autogestion_financiera_de_Distritos_Municipios.pdf)

Organización de las Naciones Unidas (25 DE JUNIO DE 2020). *La administración pública eficiente es clave para “reconstruir mejor” y lograr los ODS.*  
<https://www.undp.org/es/el-salvador/noticias/la-administracion-publica-eficiente-es-clave-para-reconstruir-mejor-y-lograr-los-ods>

Organización de las Naciones Unidas (24 DE FEBRERO DE 2021). El Salvador comparte experiencia y aportes para la construcción de indicadores globales del ODS 16.  
<https://www.undp.org/es/el-salvador/noticias/el-salvador-comparte-experiencia-y-aportes-para-la-construccion-de-indicadores-globales-del-ods-16>

Organización de las Naciones Unidas. “Acerca de Gestión pública”  
<https://www.cepal.org/es/temas/gestion-publica/acerca-gestion-publica>

Peiró, R. (1 de julio de 2020). Autogestión.  
<https://economipedia.com/definiciones/autogestion.html>





---

Rodrigues, N. (2024). "Manual de procedimientos: qué es y cómo hacer uno (con ejemplos)". <https://blog.hubspot.es/sales/manual-de-procedimientos-empresa>

Rojas, F., Zapata, J. G. & Medellín, J. C. (2018). Proyecto para el fortalecimiento de la gestión financiera pública en Colombia: evaluación externa. <https://www.repository.fedesarrollo.org.co/handle/11445/3723>

Sanginés, M., Martínez, J. (2020). La mejora del gasto público a través del presupuesto basado en desempeño. <https://www.segib.org/wp-content/uploads/Tranformacion-EyD2.pdf>

Torres C., Mora E., Trujillo D., (2020). Análisis de procesos de control de gestión pública en ingresos por autogestión en Universidad Técnica de Ambato.

**Proceso de depuración y conciliación contable en Panamá, la puerta a la implementación de la Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público**

**Accounting purification and reconciliation process in Panama, the door to the implementation of the International Public Sector Accounting Standards**

**Abdiel Antonio Soto Martínez**

Universidad de Panamá. Facultad de Administración de Empresas y Contabilidad.  
Panamá. [asoto1906@gmail.com](mailto:asoto1906@gmail.com) <https://orcid.org/0000-0002-1761-1743>

Fecha de Recepción: 12 de febrero de 2024

Fecha de Aprobación: 21 de mayo de 2024

DOI:

**Resumen**

El proceso de depuración y conciliación contable (PDCC) se genera como consecuencia del cambio en el sistema de contabilidad gubernamental sustentado bajo las Normas de Contabilidad Gubernamental adoptadas por medio del Decreto N° 234 de 22 de diciembre de 1997, el Sistema de Contabilidad Gubernamental basado en las NICSP, sobre la base de devengo, aprobado mediante el Decreto Núm.01-2017-DNMySC de 3 de enero de 2017. (Contraloría General de la República de Panamá, 2018).

La depuración y conciliación contable está compuesta por acciones administrativas, contables y legales que deben realizar las entidades de Sector Público, que son las responsables de llevar a cabo los procesos, los cuales deben programar para llevarse a cabo a largo plazo, para ordenar la situación de los bienes muebles, sobrantes, faltantes, ajustes, reclasificaciones e incorporaciones de información contable, a fin de establecer la existencia real de los derechos y obligaciones que afectan el patrimonio institucional. Este proceso permitirá reflejar

estados financieros sin errores. Dándoles a las entidades que aplican estos procesos una mejor presentación en la rendición de cuenta exigida por las leyes de transparencia. La herramienta para llevar a cabo este trabajo es el Manual del Procesos de Depuración y Conciliación Contable, que brindará apoyo a las entidades desde los puntos de vista: legal, administrativo y contable.

**Palabras clave:** Estado financiero, Conciliación, Contabilidad nacional, Sector público, Información económica, Contabilidad pública.

### Abstract

The accounting purification and reconciliation process (PDCC) is generated, as a consequence of the change in the government accounting system supported by the Government Accounting Standards adopted by Decree No. 234 of December 22, 1997, the Government Accounting System based on IPSAS, on an accrual basis, approved by Decree No. 01-2017-DNMySC of January 3, 2017. (Contraloría General de la República de Panamá, 2018). The accounting purification and reconciliation is composed of administrative, accounting and legal actions that must be carried out by the Public Sector entities, which are responsible for carrying out the processes, which must be programmed to be carried out in the long term, to order the situation of Movable Property, surpluses, shortages, adjustments, reclassifications and incorporations of accounting information, in order to establish the real existence of the rights and obligations that affect the institutional assets. This process will allow financial statements to be reflected without errors. Giving the entities that apply these processes a better presentation of the accountability required by transparency laws. The tool to carry out this work is the Accounting Purification and Reconciliation Process Manual that will provide support to entities from the: (i) legal, (ii) administrative and (iii) accounting points of view.

**Keywords:** Balance sheets, Conciliation, Economic and social accounting, Public sector, Economic information, Public Accounting.

### Introducción

En la actualidad, entidades del Sector Público mantienen saldos que nos son reales en sus informes contables, lo cual es un problema, ya que la realidad financiera no se refleja en los estados financieros consolidados de la República de Panamá. El objetivo de este ensayo es expresar la importancia que tiene la depuración y conciliación contable, enfocados en tres aspectos: antecedentes, manual del proceso de depuración y conciliación contable, cronogramas de tareas que se realizan para llegar a la culminación de esta enorme labor.

Para realizar este ensayo se investigó con documentos oficiales de la Contraloría General de la República de Panamá y de otros países que están realizando el mismo trabajo. Las investigaciones dieron las siguientes consideraciones finales: Que el proceso de depuración y conciliación contable en Panamá eliminara los errores que afectan la información contable y actualizara los saldos en forma razonable, debidamente respaldado con procedimientos y documentación sustentadora que respondan a los requerimientos del Manual General de Contabilidad Gubernamental de Panamá y las NICSP.

### Desarrollo

#### ¿Por qué realizar el proceso de depuración y conciliación contable?

La Teoría Contable en la década de 1930, con un postulado que planteó lo siguiente: "Cualquier enunciado que sirva como base para desarrollar una Teoría Contable debe ser aceptado como válido y estar sujeto a su posterior verificación". (Richart, 2006)

Esta teoría es la base del proceso de depuración y conciliación contable, que se aplica en cada una de las entidades que conforman los gobiernos generales, ya que la verificación de cada una de las cuentas contables brindará diagnósticos necesarios, lo que permitirá mejorar la calidad de la información y facilitara la presentación de Informes Financieros con Propósitos General (IFPG) para la adopción por primera vez de las NICSP.

### **Antecedentes 2014 a 2023**

Con el Decreto Núm. 220-2014-DMySC de 25 de julio de 2014, publicado en la Gaceta Oficial N°27646 de 20 de octubre de 2014, la Contraloría General de la República, decreta la adopción de las Normas Internacionales para el Sector Público (NICSP) de la Federación Internacional de Contadores (IFAC). Estableciendo "...que las Normas Internacionales para el Sector Público (NICSP) son de uso obligatorio para las Entidades que conforman el Gobierno Central, Instituciones independientes, Instituciones descentralizadas (incluye la Caja del Seguro Social) y Gobiernos locales (Municipios y Juntas comunales) de acuerdo con la estrategia y el plan de trabajo, y hasta tanto se logre su implementación, se mantendrá la aplicación de las Normas de Contabilidad Gubernamental adoptadas mediante Decreto No 234 de 22 de diciembre de 1997 y el Manual de Contabilidad Gubernamental aprobado en el Decreto No 420-2005-DMySC de 26 de septiembre de 2005 (Banco Interamericano de Desarrollo, 2017)

La Federación Internacional de Contadores (IFAC) es la organización mundial para la profesión de contador. Fundada en 1977, la misión de la IFAC es servir al interés público, fortaleciendo de forma continuada la profesión contable en todo el mundo y contribuyendo al desarrollo de economías internacionales fuertes, estableciendo y promoviendo la observancia de normas profesionales de alta

---

calidad, impulsando la convergencia internacional de estas normas y tomando postura en el interés público allá donde la experiencia de la profesión sea más relevante. (IFAC)

Con el Decreto 288-2014-DM y SC de 30 de septiembre de 2014, se aprueba el Manual General de Contabilidad Gubernamental basado en NICSP, publicado el 9 de diciembre de 2014. En este se detalla que la Contraloría General de la República, con el propósito de que la información contable en el sector público responda a las exigencias y normativa internacional vigente, este manual procura la modernización del sistema de contabilidad gubernamental mediante la adopción de las NICSP. Este Decreto establece que el Manual es de uso obligatorio para las entidades que conforman el gobierno general. De acuerdo con el artículo octavo del Decreto, estas disposiciones serán aplicadas de acuerdo con la estrategia y el plan de trabajo que tenga la Contraloría General de la República. Cumpliendo con la continua actualización de las NICSP mediante el Decreto Núm. 01-2017-DNMySC del 3 de enero de 2017, publicado en Gaceta Oficial 28198-A del 17 de enero de 2017, se hace pública la segunda versión del Manual de Contabilidad Gubernamental basado en las NICSP.

La Dirección Nacional de Métodos y Sistemas de Contabilidad (DNMySC) de la Contraloría General de República (CGR), cumpliendo con el plan de trabajo del proceso de implementación de (NICSP), crea en el año 2018 el Manual de los Procesos de Depuración y Conciliación Contable, con el Decreto Núm. 59-2018-DNMySC, utilizándolo como punto de partida a la obtención de los primeros estados financieros (EEF).

Hasta marzo de 2020 se mantenía el plan de trabajo trazado para la implementación de las NICSP, el cronograma indicaba jornada de capacitaciones a las entidades que forman el gobierno central desde octubre de 2018 hasta finales

de 2019. La llegada de la crisis ocasionada por el Covid-19 trajo al país enfrentar grandes retos económicos, financieros y administrativos. Cambiando por completo la programación del año 2020 y llevando a métodos de trabajo y nueva tecnología que tuvo que ser asimilada el primer año de la crisis.

El año 2021 se retomaron las jornadas de capacitaciones modalidad virtual para reforzar y dar seguimiento a uno de los procesos esenciales de la implementación de la NICSP en la depuración y conciliación contable.

En el año 2022 se inició con actividades de asesoramiento en la implementación del Manual del Proceso de Depuración y Conciliación Contable (MPDCC) a las primeras entidades del sector público para la conformación del Comité Técnico del PDCC. Estos comités tienen acciones para reconocer, clasificar, medir y revelar bajo los requerimientos de las NICSP los saldos depurados y conciliados de las cuentas contables en el Estado de Situación Financiera de Apertura (ESFA).

Una de las actividades del comité es la preparación de un diagnóstico que exprese la situación, administrativa, contable y legal de la entidad a la fecha de la implementación del Manual del Proceso de Depuración y Conciliación Contable (MPDCC). Este diagnóstico debe abarcar todas las áreas involucradas en el proceso. Para darle celeridad a este proceso, el Departamento de Sistemas de Contabilidad en el año 2023 realizó diagnóstico en el Ministerio de Salud (MINS) y en otras entidades descentralizadas que permitieron la creación de comités en las entidades.

### **Manual de proceso de depuración y conciliación contable**

En virtud de esta adopción de la NICSP, se elaboró el Manual del Proceso Depuración y Conciliación Contable (Manual/PDCC), de acuerdo con el Manual General Contabilidad Gubernamental basado en las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público (MGCG/NICSP), que tiene como finalidad efectuar las acciones administrativas necesarias para la revisión, análisis y depuración de la información contable según lo dispuesto en el Capítulo I del (MGCG/NICSP) Marco conceptual para la información financiera con propósito general de las entidades del sector público.

El Manual/PDCC será una herramienta que brindará apoyo a las entidades en el proceso de depuración de saldos de cuentas contables desde los puntos de vista: (i) legal, (ii) administrativo y (iii) contable, a efectos de que las mismas estén en condiciones de realizar las actualizaciones que correspondan y trasladar los saldos depurados al Estado de Situación Financiera de Apertura (ESFA), el cual será el punto de partida de los primeros Estados Financieros (EEFF) sustentados en NICSP sobre base del devengado.

El presente Manual se estructura de la siguiente forma:

- a. Capítulo 1: Presenta conceptos a tener en cuenta para la depuración y conciliación contable.
- b. Capítulo 2: Trata de la organización y adecuaciones temporales, que deben efectuar las entidades, para conformar el Comité Técnico del Proceso de Depuración y Conciliación Contable, segmento organizacional.
- c. Capítulo 3: Se presentan los Procedimientos Administrativos, a realizar por las entidades, que servirán de base para elaborar los procesos contables.
- d. Capítulo 4: Este contiene los fundamentos contables, basados en el MGCG/NICSP, que fueron utilizados para desarrollar los procedimientos contables



que permitieron formular los asientos de ajustes que, de acuerdo con los casos, serán aplicados en el proceso de depuración y conciliación contable.

e. Capítulo 5: Incluyen los procedimientos contables específicos a realizar.

### **Cronograma de trabajo**

La programación para la ejecución del plan de depuración y conciliación contable es responsabilidad de la Dirección Nacional de Métodos y Sistemas de Contabilidad de la Contraloría General de la República. La adopción de las Normas Internacionales de Contabilidad para el Sector Público en el año 2014 dio el inicio a la creación del Manual General de Contabilidad Gubernamental basado en las NICSP, el cual fue fundamental para iniciar las labores de conversión de cuentas en las entidades que conforma el sector público panameño.

En este proceso de migración del viejo plan de cuenta basado en contabilidad, generalmente aceptado, al nuevo sistema basado en NICSP, denominado conversión de cuentas se llevó a cabo en un 97% de las entidades de todo el Sector Público no Financiero, excluyendo los Gobiernos Locales. Al culminar este proceso, se procedió a programar el proceso de depuración y conciliación contable.

El cronograma para los trabajos de depuración fue analizado por los departamentos de Sistemas de Contabilidad y Normatividad Contable; este plan de trabajo fue diseñado a largo plazo en conjunto con la asesoría técnica del BID.

La estructura estaba diseñada para abarcar los siguientes puntos:

- a. Organización: consta de la preparación de la planeación de todo lo referente al proceso de PDCC, desde la adicción de las NICSP hasta la creación del Manual/PDCC.
- b. Capacitación: este proceso permite dar a conocer cada uno de los procesos planteados en el Manual /PDCC y su aplicación es continua en todo el proceso. Implantación: consta de la siguiente estructura

Tabla 1.

*Estructura del proceso depuración en las entidades*

Objetivos de la depuración de las entidades y creación del comité.	Metas que se pretenden lograr. Estos deben ser que se puedan cuantificar, fáciles a de definir, temporales y evaluables. Conformación de la estructura administrativa temporal para la depuración.
Identificación de cuentas contables por depurar.	Determinar cada cuenta contable a de depurar la fin de confirmar que los saldos no tengan inconsistencias. Se debe revelar en la evaluación contable de la entidad.
Levantamiento de datos.	Es la recopilación de evidencia documental necesaria para soportar los ajustes contables a realizar. Tiene como producto final la elaboración de los expedientes sustentadores.
Análisis y evaluación del comité de depuración.	Es la revisión de la evidencia documentaria y el análisis de las propuestas técnicas presentadas por el comité de depuración y conciliación contable.

Nota. Resumen del proceso de implantación en las entidades del procesos de depuración y conciliación contable tomado del Manual PDCC.

- c. Emisión del ESFA; los Estados de Situación Financieros de Apertura, constituyen el punto de partida para la contabilización de las transacciones según lo disponen las NICSP.

- d. Emisión de EEFF; Los primeros Estados Financieros se presentan después del ESFA.
- e. Periodo de gracias según la NICSP; es el periodo durante el cual una entidad adopta por primera vez las NICSP aplica una o más exenciones de esta NICSP de base de acumulación o devengo.
- f. Emisión de EEFF con aplicación completa en NICSP; son los estados financieros preparados de acuerdo con esta NICSP en los que una entidad que adopta por primera vez las NICSP.

### Consideraciones finales

El proceso de depuración y conciliación contable en Panamá eliminará los errores que afectan la información contable y actualizará los saldos en forma razonable, debidamente respaldado con procedimientos y documentación sustentadora que respondan a los requerimientos del Manual General de Contabilidad Gubernamental de Panamá y las NICSP.

El proceso de depuración y conciliación contable está programado para realizarse a largo plazo, las entidades son responsables del cumplimiento de estas tareas que van de diagnóstico que evalúa la situación contable, la conformación del comité que reconoce, clasifica, mide y revela los saldos a depurar. Todo esto con la asesoría de la Dirección Nacional de Métodos y Sistemas de Contabilidad de la Contraloría General de la República de Panamá.

### Referencias bibliográficas

- Ambiental, O. d. (2023). <https://www.gob.pe>.  
<https://www.google.com/search?q=Informe+de+Avance+de+Depuraci%C3%B3n+y+Sinceramiento+Contable+Per%C3%ADodo+2+->

+2023&rlz=1C1GCEU\_esPA1094PA1094&oq=Informe+de+Avance+de+Depuraci%C3%B3n+y+Sinceramiento+Contable+Per%C3%ADodo+2+-+2023&gs\_lcrp=EgZjaHJvbwUyBggAE

- BANCO INTERAMERICANO DE DESARROLLO Y LA CORPORACIÓN INTERAMERICANA DE INVERSIONES. (MAYO de 2021). <https://www.idbinvest.org>. chrome-extension://efaidnbmnnnibpajpcglclefindmkaj/https://www.idbinvest.org/sites/default/files/2021-12/Estrategia%20de%20Pa%C3%ADs%20del%20Grupo%20BID%20con%20Panam%C3%A1%202021-2024.pdf
- BANCO INTERAMERICANO DE DESARROLLO. (NOVIEMBRE de 2015). <https://publications.iadb.org>. [https://publico.mef.gob.pa/reportes/Cooperacion%20Tecnica/5.%20Lineamientos%20con%20IFIs/BID\\_Estrategia\\_de\\_Pa%C3%ADs\\_con\\_Panam%C3%A1\\_2015-2019.pdf](https://publico.mef.gob.pa/reportes/Cooperacion%20Tecnica/5.%20Lineamientos%20con%20IFIs/BID_Estrategia_de_Pa%C3%ADs_con_Panam%C3%A1_2015-2019.pdf)
- Banco Interamericano de Desarrollo. (2017). *Estado de adopción de NICSP en Panamá*. <https://www.focal.red/system/files/2018-01/Panama.pdf>
- Carmona González, M., & Barrios Hernández, Y. (2007). Nuevo paradigma del Control Interno y su impacto en la gestión pública.
- Contraloría General de la República. (1984). *Ley 32 de 8 de noviembre de 1984, Orgánica de la Contraloría de la República, modificada y adicionada por la Ley 351 de 22 de diciembre de 2022*.
- Contraloría General de la República. (1999). *Decreto Núm.214-DGA, que aprueba las Normas de Control Interno Gubernamental para la República de Panamá*.
- Contraloría General de la República de Panamá. (12 de noviembre de 2018). *Gaceta oficial de Panamá*. (C. MANUAL DEL PROCESO DE DEPURACIÓN Y CONCILIACIÓN, Productor) [https://www.gacetaoficial.gob.pa/pdfTemp/28652\\_A/GacetaNo\\_28652a\\_20181112.pdf](https://www.gacetaoficial.gob.pa/pdfTemp/28652_A/GacetaNo_28652a_20181112.pdf)
- COSO. (2013). *Marco Integrado de Control Interno*.
- Friscione, P. -J. (2019). *Presupuesto basado en Resultado: Origen y aplicación en México*.
- IFAC. (s.f.). LA FEDERACIÓN INTERNACIONAL DE CONTADORES. chrome-extension://efaidnbmnnnibpajpcglclefindmkaj/https://www.ifac.org/\_flysystem/azure-private/publications/files/ES\_A4\_IFAC\_Background\_Info.pdf
- INTOSAI. (s.f.). *Guía para las normas de control interno del sector público*. [https://www.issai.org/wp-content/uploads/2019/08/intosai\\_gov\\_9100s.pdf](https://www.issai.org/wp-content/uploads/2019/08/intosai_gov_9100s.pdf)

- mef.gob.pe. (2021). *www.mef.gob.pe*. chrome-extension://efaidnbmnnnibpcajpcglclefindmkaj/https://www.mef.gob.pe/contenidos/archivos-descarga/Instructivo\_RD012\_2021EF5101.pdf
- Ministerio de Ciencia, T. e. (s.f.). <https://minciencias.gov.co>: [https://minciencias.gov.co/sites/default/files/a202m01\\_manual\\_de\\_politicas\\_contables\\_mincienciasv01.pdf](https://minciencias.gov.co/sites/default/files/a202m01_manual_de_politicas_contables_mincienciasv01.pdf)
- Ministerio de Economía y Finanzas. (2019). *Ministerio de Economía y Finanzas*. Dirección de Presupuesto de la Nación: [https://www.mef.gob.pa/wp-content/uploads/2022/02/pre\\_2019\\_normas\\_.pdf](https://www.mef.gob.pa/wp-content/uploads/2022/02/pre_2019_normas_.pdf)
- Ministerio de Economía y Finanzas. (2023). *Presupuesto Basado en Resultados*. <https://www.mef.gob.pa/wp-content/uploads/2023/09/Folleto-PbR-v04082023.pdf>
- PERU, M. d.-M. (2021). <https://www.gob.pe/mef>. [https://www.mef.gob.pe/contenidos/conta\\_publ/normativa/anexo/anexo\\_RD004\\_2023EF51.pdf](https://www.mef.gob.pe/contenidos/conta_publ/normativa/anexo/anexo_RD004_2023EF51.pdf)
- PERU, M. d.-M. (JULIO de 2021). <https://www.gob.pe/mef>. <https://www.mef.gob.pe/es/por-instrumento/directivas/26083-directiva-n-003-2021-ef-51-01/file>
- Richart, B. (2006). *eumetd*. <http://www.eumed.net/tesis/2006/erbr/>
- Salazar Catalán, L. K. (2014). El control interno: herramienta indispensable para el fortalecimiento de las capacidades de la gerencia pública de hoy. [Tesis de Maestría, Pontificia Universidad Católica del Perú].
- Samaniego C, A. (16 de agosto de 2023). Auditorías de la CSS se contradicen sobre el manejo interno del fentanilo. *La Prensa Panamá*. <https://www.prensa.com/sociedad/auditorias-de-la-css-se-contradicen-sobre-el-manejo-interno-del-fentanilo/>
- Sanchez, J. (18 de marzo de 2023). Caja de Seguro Social-CSS Noticias. <https://prensa.css.gob.pa/2023/03/18/caja-de-seguro-social-21/>



## **Modificaciones al contrato: Adaptación y flexibilidad en las relaciones comerciales**

## **Modifications to the contract: Adaptation and flexibility in commercial relationships**

**José M., Zambrano G.**

Contraloría General de la República de Panamá, Panamá.  
[Jzambrano1431@hotmail.com](mailto:Jzambrano1431@hotmail.com) <https://orcid.org/0000-0002-7897-7319>

**Aymee S., Pérez E.**

Contraloría General de la República de Panamá, Panamá. [aymee2315@hotmail.com](mailto:aymee2315@hotmail.com)  
<https://orcid.org/0000-0003-3956-7680>

Fecha de Recepción: 12 de febrero de 2024

Fecha de Aprobación: 24 de mayo de 2024

DOI:

### **Resumen**

El tema de las modificaciones al contrato: adaptación y flexibilidad en las relaciones comerciales se centra en la importancia de ajustar los acuerdos contractuales para adaptarse a los cambios imprevistos o situaciones cambiantes o de fuerza mayor en el entorno empresarial o de un ente estatal. El objetivo primordial es preservar la eficacia y la equidad del acuerdo original, asegurando así la continuidad de las relaciones comerciales de manera justa y eficiente. Los resultados de este estudio se enmarcan en contribuir a la gestión efectiva de los riesgos Empresariales y/o Estatales, con el fin de identificarlos, estimarlos y valorarlos para evitar que el interés público del

Estado y el patrimonio del contratista se vean lacerados por estos acontecimientos. En conclusión, las adendas o modificaciones en los contratos con los clientes son vitales para mantener la flexibilidad y adaptabilidad en las relaciones comerciales. Al garantizar el cumplimiento continuo y adaptarse a las necesidades cambiantes, el Estado puede construir relaciones sólidas y efectivas con sus clientes. La capacidad de modificar un contrato refleja la flexibilidad y la adaptabilidad necesarias en un entorno empresarial dinámico. Es fundamental que el proceso de modificación contractual sea claro, transparente y colaborativo para así lograr garantizar que todas las partes estén informadas y comprometidas con los cambios propuestos.

**Palabras clave:** Auditoría, Control, Presupuesto, Optimización, Ajuste.

### Abstract

The topic of contract modifications: adaptation and flexibility in commercial relationships focuses on the importance of adjusting contractual agreements to adapt to unforeseen changes or changing situations or force majeure in the business environment or a State entity. The primary objective is to preserve the effectiveness and equity of the original agreement, thus ensuring the continuity of commercial relations in a fair and efficient manner. The results of this study are framed in contributing to the effective management of Business and/or State risks, in order to identify, estimate and value them to prevent the public interest of the State and the Contractor's Assets from being lacerated by these events. In conclusion, addendums or modifications to contracts with clients are vital to maintain flexibility and adaptability in business relationships. By ensuring ongoing compliance and adapting to changing needs, the State can build strong and effective relationships with its customers. The ability to modify a contract reflects the flexibility and adaptability needed in a dynamic

business environment. It is essential that the contractual modification process is clear, transparent and collaborative to ensure that all parties are informed and committed to the proposed changes.

**Keywords:** Audit, Control, Budget, Optimization, Adjustment,

### **Introducción**

En este ensayo, se abordará el tema de las modificaciones al contrato y su relevancia en la adaptación y flexibilidad de las relaciones comerciales. Desde la modificación de términos y condiciones hasta ajustes requeridos ante cambios en el mercado o incumplimientos de alguna de las partes, estas modificaciones desempeñan un rol fundamental en el ámbito empresarial.

El objetivo primordial de este trabajo es analizar a profundidad las diversas facetas de las modificaciones contractuales, desde los diferentes tipos hasta los procedimientos involucrados en su implementación. Además, buscamos destacar tanto los beneficios como los riesgos asociados a estas modificaciones, brindando una visión completa y equilibrada de su impacto en las relaciones comerciales.

Si bien nos centraremos en las modificaciones al contrato y su relación con la adaptación y flexibilidad en las relaciones comerciales, es importante señalar que no abordaremos otros aspectos relacionados con la redacción o validez de los contratos. Nos limitaremos a explorar este tema específico con el fin de ofrecer una visión clara y completa de su importancia en el ámbito empresarial actual.

### **Desarrollo**

#### Importancia de los contratos en la sociedad actual

Los contratos desempeñan un papel importante en la sociedad actual, ya que brindan seguridad jurídica y establecen las reglas del juego en las relaciones





comerciales. Así mismo permiten a las partes establecer claramente sus derechos y obligaciones, así como los términos y condiciones de cualquier acuerdo pactado.

La definición de contrato puede variar ligeramente de acuerdo con el enfoque y la disciplina de los autores que han estudiado sobre este tema. Sin embargo, en términos generales, un contrato se puede definir como un acuerdo legalmente vinculante entre dos o más partes que establecen derechos y obligaciones específicos para cada una de ellas.

Pérez (2003) manifiesta que “un *contract* es una promesa o conjunto de promesas para cuyo rompimiento la ley da un remedio, o cuyo cumplimiento es reconocido por la ley en cierto modo como un deber” (p. 7). Así mismo Simental (2009) muestra una definición de contrato aportada por el Diccionario de la lengua española de la Real Academia Española (en adelante el Diccionario) es: “(Del lat. *contractus*). 1. m. Pacto o convenio, oral o escrito, entre partes que se obligan sobre materia o cosa determinada, y a cuyo cumplimiento pueden ser compelidas. 2. m. Documento que recoge las condiciones de este convenio” (p. 4).

Otros autores señalan que, “El contrato parece más bien como una operación económica de distribución y de circulación de bienes y servicios surgida de la iniciativa privada en la que los interesados arreglan autónomamente sus propios intereses” (Diez y Ponce, 2004, p.13).

Por todo lo referido por los autores, los contratos promueven la confianza entre las partes, ya que establecen un marco legal en el cual las transacciones comerciales pueden llevarse a cabo de manera justa y equitativa. Sin los contratos, sería difícil garantizar que las relaciones comerciales se realicen de manera eficiente y transparente, protegiendo así los intereses de todas las partes involucradas.

---

## Prevención de conflictos y disputas legales

Al adentrarnos en el análisis de la prevención de conflictos y disputas legales, es otro importante aspecto de los contratos. Al establecer claramente los derechos y obligaciones de las partes, los contratos ayudan a evitar malentendidos y discrepancias que podrían dar lugar a conflictos.

Además, los contratos incluyen cláusulas que especifican cómo se resolverán las disputas en caso de que ocurran. Esto puede incluir someter el conflicto a mediación, arbitraje o cualquier otro método alternativo de resolución de conflictos.

Por todo lo anterior, los contratos no solo sirven para establecer normas y reglas, sino también para proporcionar mecanismos eficientes y eficaces para resolver cualquier disputa que surja durante la ejecución del contrato.

## Importancia de las Modificaciones al Contrato

Los contratos son documentos que establecen los términos y condiciones de una relación comercial entre partes. Sin embargo, las circunstancias pueden cambiar después de que se haya firmado un contrato, lo que puede requerir ajustes en los términos acordados. Las modificaciones al contrato permiten a las partes adaptarse a cambios inesperados o situaciones imprevistas, lo que ayuda a preservar la equidad y la eficacia del acuerdo.

En este sentido, Zegarra (2015), indica que, tal como advertimos en párrafos anteriores, la regla general para poder realizar una modificación al contrato siempre será algo procesalmente sencillo. Con esto nos referimos a que bastará con que una



de las partes proponga el cambio, la otra acepte y se podrá materializar la aludida modificación o incluso si es la entidad, bastará su sola orden. (p. 7)

En contratos con una ejecución constante y para el futuro es posible que, en la práctica negociar, su cumplimiento se torne incierto; de ahí la surge la necesidad de que las partes del contrato prevean cláusulas por las que especifiquen que, en el evento de presentarse ciertas situaciones ajenas a sus voluntades, catalogadas en el contrato como riesgosas, exista la posibilidad espontánea de que sean remediadas con la inclusión de una cláusula de adaptación, lo que permitirá una adecuación razonable del contrato, con el fin de mantener su ejecución (Gual et al, 2023, p.5).

Esta afirmación resalta la importancia de la flexibilidad contractual en un mundo empresarial en constante evolución.

### **Proceso de Modificación Contractual**

El proceso de modificación contractual generalmente implica negociaciones entre las partes involucradas para llegar a un acuerdo sobre los cambios propuestos. Una vez acordadas las modificaciones, estas se justifican en un documento complementario al contrato original, conocido como enmienda o adenda. La enmienda especifica los términos revisados y debe ser firmada por todas las partes para que sea legalmente vinculante.

En ese contexto, Becerra (2022), indica que en la Municipalidad Distrital de Morales contratan personas naturales y personas jurídicas, en el marco de la ley de las contrataciones estatales y su reglamento, debido a que goza de la autonomía para hacerlo, también para la aprobación de

modificaciones contractuales que permitan acomodar las condiciones de los contratos (p.3).

Así mismo manifiesta el autor que es preciso indicar que, al día de hoy, en la entidad se evidencia incumplimiento de los plazos, ineficiencia e ineficacia en la ejecución contractual vista en los servicios, adquisición de bienes, obras y consultoría de obras.

No obstante, Vásquez (2015), indica que “Las modificaciones contractuales constituyen una alteración de las obligaciones originarias que los poderes adjudicadores asumen respecto de los contratistas. En una situación de crisis, la modificación debe ser considerada un grave problema” (p. 27).

También expresa el autor que la libertad de ejecución presupuestaria está muy limitada y los efectos que una modificación de un contrato tiene para la economía son graves. Además, existe un riesgo evidente de que la licitación inicial quede desvirtuada por el impacto de las modificaciones contractuales.

En ese sentido, Arauz (2015), manifiesta que “Es fundamental contar con un proceso claro, ágil y transparente para realizar las modificaciones contractuales, que garantice el cumplimiento de los requisitos legales, el respeto de los derechos y obligaciones de las partes, y la satisfacción de los intereses y objetivos del contrato” (p.22).”

Otros expertos como Vásquez, (2015) han destacado que: “sólo por interés público, y no por interés del contratista o de la Administración, se puede realizar una modificación contractual” (p. 46).

De tal manera, García (2017), concluye que “la modificación del contrato tiene un impacto en los costes que debe soportar la entidad adjudicadora. Esta afirmación es obvia si se piensa en los sobrecostes que sufren los contratos; incrementos no previstos a los que debe hacerse frente” (p. 68).

En cuanto a las reglas para las modificaciones a los contratos, la Ley 22 de 2006 en la República de Panamá establece que, en el caso de implicar nuevos costos, estas modificaciones requerirán las autorizaciones o aprobaciones de los entes que conocieron el contrato principal, de acuerdo con la cuantía, tal como lo desglosa el artículo 98 Texto Único de la Ley 22 de 2006, ordenado por la Ley 153 de 2020:

**Artículo 98.** Reglas para modificaciones y adiciones al contrato con base en el interés público. Para hacer modificaciones y adiciones al contrato con base en el interés público, se atenderán las reglas siguientes:

1. No podrán modificarse la clase y el objeto del contrato.
2. Los nuevos costos requerirán las autorizaciones o aprobaciones de los entes que conocieron el contrato principal de acuerdo con la cuantía.
3. Las modificaciones que se realicen al contrato u orden de compra formarán parte de este, considerándose el contrato u orden de compra principal y sus modificaciones como una sola relación contractual, para todos los efectos legales.
4. El contratista tiene la obligación de continuar la obra.
5. Cuando el contratista solicite una adenda de aumento de costos, esta será analizada por la entidad contratante, a fin de determinar su viabilidad técnica y/o económica. Se podrá revisar el precio unitario de un renglón o el valor total del contrato, si las modificaciones alteran en un 25 % o más las cantidades del renglón o el valor total o inicial del contrato, respectivamente. La sumatoria de todas las modificaciones que

se realicen a una contratación pública durante su vigencia no podrá sobrepasar el 25 % del monto total originalmente convenido. En casos excepcionales, cuando las modificaciones superen el 25 %, la entidad contratante deberá justificar técnica y económicamente este aumento de costos, para lo cual requerirá la aprobación del Consejo Económico Nacional.

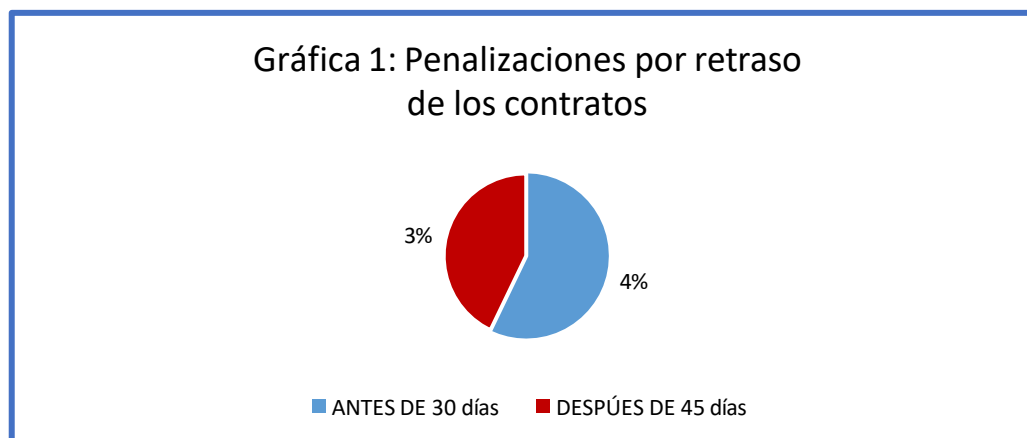
**Tabla 1.**

*Cambios en los plazos de entrega de los contratos*

<b>Aspectos</b>	<b>Antes de las Modificaciones</b>	<b>Después de las Modificaciones</b>
Plazo de Entregas	30 días hábiles	45 días calendarios
Penalización por retraso	Multa del 4% por día de retraso	Multa del 3% por día de retraso

**Figura 1.**

*Penalizaciones por retraso de los contratos*

**Tabla 2.**

*Cambios en las Especificaciones del Producto*

Aspectos	Antes de las Modificaciones	Después de las Modificaciones
Tamaño del producto	10 metros cuadrados	15 metros cuadrados
Materiales	PVC	Aluminio
Garantía	1 año	2 años

Estas tablas ilustran los cambios en el contrato antes y después de las modificaciones. La primera destaca ajustes en los plazos de entrega y penalizaciones por retraso, mientras que la segunda resalta cambios en las especificaciones del producto, como tamaño, materiales y duración de la garantía. Los mismos tienen un

---

impacto directo en las obligaciones y derechos de las partes involucradas, y pueden influir significativamente en la dinámica de la relación contractual.

### Cambios tecnológicos y su influencia en los contratos

Durante el siglo XXI, los cambios tecnológicos han protagonizado una revolución en la concepción y aplicación de los contratos. La digitalización ha sido el motor principal de esta transformación, abriendo nuevas posibilidades y simplificando procesos que alguna vez fueron engorrosos y complejos.

La creación de contratos electrónicos ha sido uno de los mayores logros de esta era digital. Este avance ha simplificado y agilizado el proceso de creación de contratos, permitiendo a las partes involucradas elaborar documentos de manera más eficiente y rápida que nunca.

Con la introducción de la firma digital y la tecnología *blockchain* ha marcado un hito en la seguridad y autenticidad de los contratos. Estos avances garantizan la validez de los acuerdos y reducen drásticamente el riesgo de fraude, brindando a las partes una mayor confianza en la integridad de sus transacciones.

Además, las plataformas digitales y el uso de inteligencia artificial han transformado la gestión y el seguimiento de los contratos. Estas herramientas facilitan la organización de la información, mejoran la eficiencia en el monitoreo de los términos contractuales y proporcionan una mayor capacidad para adaptarse a cambios y exigencias específicas.

La automatización y estandarización de los contratos han sido consecuencia directa de estos avances tecnológicos. Esto ha aumentado su accesibilidad y ha



fomentado la creación de nuevos modelos de contratación que se adaptan a las necesidades cambiantes de una sociedad cada vez más digitalizada.

En definitiva, los cambios tecnológicos han impulsado una verdadera revolución en la forma en que concebimos y utilizamos los contratos en el siglo XXI. Estos avances no solo han simplificado los procesos, sino que también han abierto nuevas oportunidades y horizontes para la eficiencia y la adaptabilidad en las relaciones contractuales.

#### Beneficios de la modernización de los contratos

La modernización de los contratos representa un aspecto crucial en el entorno empresarial contemporáneo y su impacto positivo ha sido ampliamente respaldado por investigaciones realizadas en tesis de maestría y doctorado. Este proceso de modernización no solo implica la adopción de tecnologías digitales, sino también la implementación de prácticas más eficientes y transparentes en la gestión contractual.

Una de las ventajas primordiales de la modernización de los contratos es la mejora en la eficiencia y la productividad empresarial.

Así mismo Castro (2020) manifiesta que los juristas actuales asumen como necesidad impostergable la construcción de una nueva concepción del contrato que dé cuenta de las transformaciones que requiere el presente y, en especial, permita dar cabida a enfoques y regulaciones específicos para ciertos contextos que ofrecen rasgos particulares (p. 24).

Sin embargo, Frascaroli (2022), manifiesta que la transformación digital se refiere a todo el proceso de renovación y evolución de las empresas. Esto no solo aplica para el producto o servicio que se presta,

sino también para todas las áreas de la compañía, su colaboración entre sí y la digitalización de la operación. Esto permite sistematizar las acciones, ya que, al contar con un registro en el sistema, se logra controlar automáticamente las operaciones de cada uno de estos departamentos, optimizando los procesos, mejorando su competitividad y, a su vez, logrando un valor añadido para los clientes (p. 1).

En ese sentido, el Gobierno está en la búsqueda de la mejora continua, lo cual necesita el involucramiento de los diversos participantes: políticos, funcionarios públicos y los propios usuarios del servicio, con el fin de que sus operaciones tengan un impacto nacional, principalmente en los sectores menos populares (Seminario, 2022, p. 2).

Asimismo, la modernización de los contratos contribuye a una gestión más efectiva de los riesgos empresariales. León (2016) manifiesta que “los riesgos se constituyen en cualquier situación que altera las condiciones que fueron establecidas en los documentos precontractuales y en el contrato estatal y que afectan directa o indirectamente en la economía del contrato” (p. 3).

Así mismo expresa el autor que la finalidad de identificar, estimar, valorar los riesgos es, justamente, evitar que el interés público del Estado y el patrimonio del contratista se vean lacerados por estos acontecimientos sobrevinientes.

En ese orden de ideas, podemos expresar que la prevención de los riesgos lleva consigo la posibilidad, en muchas ocasiones, de determinar su solución como una responsabilidad de cada una de las partes, en conjunto o solitario, puesto que los riesgos que se originan en el Estado serán solucionados por este, aquellos que se originen con base en las actividades que debe ejecutar el contratista, este deberá

enfrentarlos y aquellos que no podían ser previstos, serán asumidos por las dos partes, en situación de igualdad.

### **Consideraciones finales**

En resumen, las modificaciones al contrato son herramientas vitales que permiten a las partes ajustar los términos y condiciones para satisfacer las nuevas necesidades, lo que es fundamental para mantener relaciones comerciales efectivas y beneficiosas para ambas partes.

Es fundamental que el proceso de modificación contractual sea claro, transparente y colaborativo para garantizar que todas las partes estén informadas y comprometidas con los cambios propuestos.

La capacidad de modificar un contrato demuestra la adaptabilidad y flexibilidad necesarias en un entorno empresarial o del gobierno dinámico y en constante cambio. Las empresas o el Estado deben poder responder rápidamente a nuevas oportunidades o desafíos, y las modificaciones contractuales proporcionan el marco para hacerlo de manera estructurada y eficiente.

La modernización de los contratos contribuye a una gestión más efectiva de los riesgos empresariales con el fin de prevención de los mismos.

La transformación digital de los contratos aportará una mejora en la eficiencia, la transparencia y la seguridad en la gestión de los mismos, toda vez que contribuiría a una mejor toma de decisiones y relaciones comerciales más sólidas.

## Referencias bibliográficas

- Becerra, K. (2022). *Contratación pública y modificaciones contractuales en la Municipalidad Distrital de Morales*. Tesis de Maestría, Universidad Cesar Vallejo, Perú. P.3
- Castro, A. (2020) “*La contratación pública en el marco de una teoría general de los contratos. Impulsos y resistencias*”, Tesis de Maestría, Universidad Católica del Uruguay (Montevideo), pág. 24.  
<https://liberi.ucu.edu.uy/xmlui/bitstream/handle/10895/1739/9915.pdf?sequence=1>
- Díez, Picazo & P. De León (2004) “*Contrato y Libertad Contractual*”. En: Themis 49. Revista de Derecho. 320 Págs. Lima. Pág. 13.  
[https://revistas.pucp.edu.pe/imagenes/themis/themis\\_049.pdf](https://revistas.pucp.edu.pe/imagenes/themis/themis_049.pdf)
- Frascaroli, B. (2022) “*La Transformación Digital en la Gestión de Contratos: Acelerador de la Productividad y Crecimiento Empresarial*” Revista Foro Jurídico. P.1 <https://forojuridico.mx/la-transformacion-digital-en-la-gestion-de-contratos-acelerador-de-la-productividad-y-crecimiento-empresarial/>
- García, X. (2020) *La modificación de los contratos y la protección del interés general*. Tesis Doctoral Universidad Complutense de Madrid, España (p. 68).
- Gual, J., Fernández M. y Acosta, J. (2023) *Cláusulas de modificación contractual: una alternativa para el equilibrio de los contratos a largo plazo*. Universidad Católica, Chicago. p. 5  
<https://novumjus.ucatolica.edu.co/article/view/5015/4803>



- León, E. (2016) *La distribución de riesgos en el contrato administrativo*. Tesis de Maestría, Universidad Andina Simón Bolívar, Sede Ecuador p. 3.  
<https://repositorio.uasb.edu.ec/bitstream/10644/5381/1/T2098-MDE-Leon-La%20distribucion.pdf>
- Pérez, M. (2003) *Los elementos del contrato en la common law americana*. Revista de Derecho Notarial Mexicano, México, 2003.( p.7)  
<http://historico.juridicas.unam.mx/publica/librev/rev/dernotmx/cont/118/est/est6.pdf>
- Seminario, F. (2022) *Modelo de evaluación según modernización del Estado para mejorar la gestión municipal*, Morales – 2022, Universidad Cesar Vallejo, Perú. P. 2
- Simental, V. (2009) “Contratos. Consideraciones en torno a su definición”: Revista de Derecho Privado, Nueva Época – UNAM. Vol. No. 21 págs. 123 (p.4)  
<file:///C:/Users/JZAMBRANO/Downloads/7238-6543-1-PB.pdf>
- Texto único de la Ley 22 de 27 de junio de 2006, que regula la contratación pública, ordenado por la Ley 153 de 2020, Gaceta Oficial No. 29107-A  
[https://repositorio.ucv.edu.pe/bitstream/handle/20.500.12692/108820/Becerra\\_GKM-SD.pdf?sequence=1&isAllowed=y](https://repositorio.ucv.edu.pe/bitstream/handle/20.500.12692/108820/Becerra_GKM-SD.pdf?sequence=1&isAllowed=y)
- Vázquez, F. (2015) “*La Modificación de los Contratos Públicos*”, [Tesis Doctoral, Aranzadi, Navarra (España), pág. 46.  
<https://academicae.unavarra.es/xmlui/bitstream/handle/2454/20788/tesis%2bdctoral%2bvazquez%2bmarc%20Ag.pdf?sequence=1&isAllowed=y>

---

## Una mirada general a las auditorías de cumplimiento y su influencia en la transparencia institucional

### A general look at compliance audits and their influence on institutional transparency

**Jessica Jurado**

Universidad de Panamá, Panamá. [cpa7400@hotmail.com](mailto:cpa7400@hotmail.com) <https://orcid.org/0000-0002-2621-5742>

**Karen Torres**

Universidad de Panamá, Panamá. [karen\\_15292@hotmail.com](mailto:karen_15292@hotmail.com) <https://orcid.org/0000-0002-1411-6034>

Fecha de Recepción: 12 de febrero de 2024

Fecha de Aprobación: 24 de mayo de 2024

### Resumen

Las auditorías de cumplimiento brindan a la Contraloría General de la República información vital sobre la ejecución de programas y actividades en instituciones públicas, asegurando el cumplimiento de la normativa vigente y previniendo desviaciones en la gestión pública, especialmente en períodos de cambios y falta de estabilidad en el personal. Una planificación sólida es fundamental para garantizar que las auditorías determinen el cumplimiento normativo y satisfagan las expectativas de los usuarios. La evaluación del control interno es crucial para evaluar la integridad y eficacia de la gestión, y el seguimiento de recomendaciones anteriores verifica la implementación de correcciones necesarias. Con la colaboración de los funcionarios directivos, se fortalece la transparencia en la gestión de actividades y programas a través de la implementación de mejoras sugeridas por los auditores. La auditoría de cumplimiento requiere de una investigación previa y la evaluación de los criterios que regulan las actividades y

procedimientos de la entidad auditada. Promueve la transparencia y la rendición de cuentas en el sector público. La transparencia en este proceso contribuye a una buena gobernanza y ayuda a identificar posibles riesgos de fraude. Es importante definir claramente el alcance de la auditoría y determinar las partes intervinientes. Además, el manejo de los riesgos de detección juega un papel vital durante la etapa de planificación para evitar conclusiones inexactas.

**Palabras claves:** Palabras claves: Auditoría fiscal, Auditoría Gubernamental, Contabilidad Fiscal, Contabilidad Gubernamental, Administración financiera, Rendición de Cuenta, Gestión de Riesgo.

### Abstract and Key words

Compliance audits provide the Comptroller General of the Republic with vital information on the execution of programs and activities in public institutions, ensuring compliance with current regulations and preventing deviations in public management, especially in periods of change and lack of stability in the staff. Solid planning is essential to ensure that audits determine regulatory compliance and meet user expectations. The evaluation of internal control is crucial to evaluate the integrity and effectiveness of management, and the follow-up of previous recommendations verifies the implementation of necessary corrections. With the collaboration of management officials, transparency in the management of activities and programs is strengthened through the implementation of improvements suggested by auditors. The compliance audit requires prior investigation and evaluation of the criteria that regulate the activities and procedures of the audited entity. Promotes transparency and accountability in the public sector. Transparency in this process contributes to good governance and helps identify potential fraud risks. It is important to clearly define the scope of the audit and determine the parties involved.

Furthermore, managing detection risks plays a vital role, during the planning stage to avoid inaccurate conclusions.

**Keywords:** Tax audit, Government Audit, Tax Accounting, Government Accounting, Financial Administration, Accountability, Risk Management

### Introducción

Las auditorías de cumplimiento representan un pilar fundamental para la Contraloría General de la República al brindar una visión clara sobre el cumplimiento de las normativas vigentes en las instituciones públicas de nuestro país. Estas auditorías ofrecen información valiosa que ayuda a prevenir posibles desviaciones significativas en la gestión pública, especialmente en momentos de cambios repentinos en el personal administrativo que pueden dificultar la adecuada capacitación de nuevos empleados.

Es crucial garantizar una planificación sólida en estas auditorías, asegurando que las fases de ejecución y comunicación de resultados sean efectivas y satisfactorias para los usuarios previstos. La evaluación de la estructura del control interno durante las auditorías de cumplimiento resulta vital para evaluar la integridad y eficacia de la gestión pública, permitiendo así realizar los correctivos necesarios y fortalecer la transparencia en la gestión de las actividades públicas.

### Desarrollo

Las auditorías de cumplimiento ofrecen a la Contraloría General de la República un valioso punto de referencia sobre cómo las instituciones públicas de nuestro país están llevando a cabo sus programas y actividades conforme a la normativa vigente.

La información proporcionada por estas auditorías resulta fundamental para prevenir desviaciones significativas en la gestión pública, especialmente cuando sectores gubernamentales carecen de estabilidad en su personal administrativo y se



producen cambios repentinos que dificultan la adecuada capacitación de los nuevos empleados. Esto puede conducir a una ejecución inadecuada de las tareas laborales al no seguir de manera rigurosa los procedimientos establecidos.

Las auditorías de cumplimiento, al igual que el resto de auditorías llevadas a cabo por la Contraloría General de la República, necesitan una etapa inicial de planificación sólida para garantizar que las fases posteriores de ejecución y comunicación de resultados arrojen los resultados deseados. Es fundamental que las conclusiones revelen si se dio cumplimiento de la normativa de las actividades o programas examinados, y satisfagan las expectativas de los usuarios previstos.

Cabe resaltar que las auditorías de cumplimiento contemplan la evaluación de la estructura del control interno, la cual es crucial para evaluar la integridad y eficacia de la gestión pública. Es importante el seguimiento de recomendaciones de auditorías previas, a fin de verificar que las autoridades nominadoras y el personal directivo hayan realizado los correctivos necesarios.

Con el interés y la disposición genuina de las autoridades nominadoras y los funcionarios con cargos directivos en cuanto a los resultados y la implementación de mejoras en los procedimientos, según las conclusiones y recomendaciones plasmadas en los informes de auditoría, la Contraloría General de la República se logra fortalecer la transparencia en la gestión general de las actividades y programas llevados a cabo por las entidades públicas.

### **Antecedentes sobre la planificación de auditorías**

José González (2015), en su tesis titulada “Elaboración de un Plan de Auditoría para Evaluación de Cumplimiento en Sistema para Gestión de la Continuidad del Negocio Basado en la Normativa ISO 22301”, se refiere al proceso de planificación de la auditoría, como una guía necesaria para ejecutar evaluaciones sobre los controles

implementados en la organización. Además, asevera que el compendio de documentos en la etapa de planificación tiene como fin guiar a los responsables de la ejecución, a través de los requerimientos de la normativa, lo que los asocia o conduce a una metodología de trabajo que permite posteriormente emitir criterio sobre el sistema de gestión para la continuidad de negocio.

Máximo Velez (2018), en su tesis magisterial “Auditoría de Cumplimiento y su Incidencia en la Gestión de la Contratación Pública del GAD Municipal del Cantón Quinsaloma”, enfatiza que la planificación de una auditoría concierne a la programación de actividades, recursos y asignaciones de responsabilidad en función de la incursión de los procesos de verificación y justificación de las acciones sometidas a control posterior en relación a la acción auditada procediendo con objetividad hacia la determinación de hallazgos.

Expresa que los procedimientos de auditoría son importantes y que determinan las acciones que ejecutarán los auditores y la coherencia de los hallazgos que estos presenten de la institución intervenida.

Mayra González (2012) en su tesis titulada "Auditoría de Cumplimiento al Plan Estratégico y su Incidencia en la Toma de Decisiones en la Empresa Eléctrica de Ambato Regional Centro Noreste, S. A., expone que una auditoría de cumplimiento asegura la correcta ejecución de las actividades. Por tanto, se puede afirmar que este tipo de seguimiento no busca cuestionar las normas, ya que el objetivo principal de la investigación fue verificar específicamente el cumplimiento de lo estipulado en el Plan Estratégico.

Jiménez y Ortega (2010), en su tesis para optar por el grado de Ingenieros en Contabilidad y Auditoría “Auditoría de Gestión al Área de Recursos Humanos del ilustre Municipio del Cantón Chaguarpamba, período del 01 de enero al 31 de diciembre de

2009”, afirman que en la etapa de planificación se busca obtener información general sobre la entidad en relación a su normatividad, antecedentes, organización, misión, objetivos, funciones, recursos y políticas generales, procedimientos operativos y diagnósticos o estudios existentes sobre la misma. Sostienen que en la misma se establecen los pasos a seguir en las siguientes fases y actividades a desarrollar.

Afirma que la planificación debe contener la precisión de los objetivos específicos y el alcance del trabajo por desarrollar, considerando, entre otros elementos, los parámetros e indicadores de gestión de la entidad; la revisión debe estar fundamentada en programas detallados para los componentes determinados, los procedimientos de auditoría, los responsables, y las fechas de ejecución del examen; también debe preverse la determinación de recursos necesarios tanto en número como en la calidad del equipo de trabajo que será utilizado en el desarrollo de la revisión, con especial énfasis en el presupuesto de tiempo y costos estimados; finalmente, los resultados de la auditoría esperados.

José Guerrero (2015), en su tesis para obtener el grado de Ingeniero en Contabilidad y Auditoría; “Auditoría de Cumplimiento de uno de los pilares (Gestión Escolar) de los Estándares de Calidad Educativa impuesto por el Ministerio de Educación aplicado al Colegio Domingo Comín”, destaca que durante la planeación de la auditoría se contempla lo relacionado con los procedimientos de auditoría, después de obtener la comprensión general, el auditor deberá desarrollar procedimientos para ayudar a identificar casos de incumplimiento con aquellas leyes y reglamentos aplicables a la entidad.

Del mismo modo, señala que el auditor deberá obtener evidencia suficiente y apropiada en la auditoría sobre el cumplimiento de las leyes y reglamentos que el auditor generalmente reconoce que le son aplicables a la entidad. El auditor debería tener una

suficiente comprensión de estas leyes y reglamentos para considerarlas cuando audita las afirmaciones relacionadas con la determinación de montos que van a ser registrados y las revelaciones que van a ser hechas.

### **Consideraciones para la etapa de planificación de auditorías de cumplimiento**

La planificación de las auditorías de cumplimiento, tomando como base normativa, la NAGPA 400 que establece los principios fundamentales para este tipo de auditorías, indica que, en primera instancia, se debe determinar el **“Alcance de la Auditoría”** en el cual se define de forma clara la extensión y límites de la misma.

Seguidamente los auditores deben considerar e identificar la **“Materia y Criterios”** los cuales pueden estar establecidos por la Ley o en el mandato de la Contraloría General de la República, recordando que la **“Materia”** objeto de análisis debe ser evaluable en función de los criterios adecuados.

El **“Conocimiento de la entidad”** será utilizado por el auditor para determinar el nivel de importancia relativa y la evaluación del riesgo de auditoría, por lo cual debe estar familiarizado con la estructura y funcionamiento de la entidad auditada. El mismo es vital para poder planificar adecuadamente la auditoría de cumplimiento. Es importante también para determinar el nivel de importancia relativa y la evaluación del riesgo de auditoría.

Los auditores deben tener **“Conocimiento de los Controles Internos y del Ambiente de Control”** entendiéndose este como la cultura de honestidad y comportamiento ético que proporciona la base del sistema de control interno que asegura el cumplimiento de la normativa aplicable. Al verificar los controles internos, el equipo de auditoría evalúa el riesgo de que los controles no puedan evitar o detectar aspectos de incumplimiento.

La “Evaluación de Riesgos” en la misma, el equipo de auditoría debe valorar cualquier circunstancia de incumplimiento para determinar si es o no significativa. Se evalúa el impacto potencial de los riesgos, sobre los procedimientos de auditoría. Son importantes para establecer las pruebas suficientes para obtener una auditoría suficientemente sustentada de acuerdo con las características de la entidad auditada.

El “Riesgo de Fraude” los auditores deben considerarlo en casos de incumplimiento que puedan ser indicativos de fraude. Se relaciona con el abuso de la autoridad pública. Es importante recordar que la detección de un fraude no es el principal objetivo de una auditoría de cumplimiento; sin embargo, en la etapa de planificación es importante incluir los factores de riesgo de fraude y permanecer alerta en las siguientes etapas de ejecución y la de comunicación de resultados.

Cuando el equipo de auditoría ha considerado todos los principios relacionados con el procedimiento de auditoría, anteriormente descritos, continúa planificando su trabajo e identificando la metodología que permitirá alcanzar los objetivos de la auditoría que vienen establecidos en la Resolución del Contralor respectiva. La NAGPA 400 establece que se desarrolla una estrategia global que facilite la obtención de la evidencia de auditoría suficiente y apropiada para cubrir el alcance de la misma.

Es importante que se obtenga evidencia suficiente y apropiada para establecer la base de la conclusión de la auditoría de cumplimiento, que se constituye en un insumo eficaz que fortalece la transparencia en la gestión pública.

### **Consideraciones finales**

La auditoría de cumplimiento está encaminada a evaluar de manera sistemática el cumplimiento de las normas y regulaciones. Es un examen independiente para

determinar si un asunto cumple con las regulaciones, si los procedimientos y actividades cumplen con las normas.

Para llevar a cabo una auditoría de cumplimiento efectiva, es necesario realizar una investigación previa a la planificación y evaluar los criterios que regulan las actividades y procedimientos de la entidad que está siendo auditada.

Se promueve la transparencia y la rendición de cuentas con las auditorías de cumplimiento, además del aporte de las conclusiones que les serviría a las organizaciones del sector público y los funcionarios que gestionan fondos públicos, quienes deben actuar de manera transparente y rendir cuentas a los ciudadanos.

La transparencia en este proceso contribuye a una buena gobernanza, identificando posibles riesgos de fraude en relación con el cumplimiento de normativas. Es crucial definir claramente el alcance de la auditoría para delimitar el examen y determinar las tres partes involucradas: la parte responsable, los usuarios previstos y el usuario final. Por último, la determinación del nivel de seguridad en la auditoría de cumplimiento juega un papel vital en la reducción y manejo de riesgos de detección para evitar conclusiones incorrectas.

### Referencias bibliográficas

Arenas, A.; R. y M. (2007). *Auditoría un enfoque integral*. Décimo primera Edición, Editorial Prentice Hall.

Blanco L. Y. (2012), *Auditoría Integral Normas y Procedimientos*, Bogotá D.C. Segunda Edición, Editorial Ecoe.



Decreto No. 13 -2020-DINAG del 04 de febrero de 2020. *Norma de Auditoría Gubernamental para la República de Panamá*. Contraloría General de la República.

González, José (2015). *Elaboración de un Plan de Auditoría para Evaluación de Cumplimiento en Sistema para Gestión de la Continuidad del Negocio Basado en la Normativa ISO 22301*. (Tesis de Maestría, Universidad de Costa Rica).

González Montesdeoca, M.G. (2012) *Auditoría de Cumplimiento al Plan Estratégico y su Incidencia en la toma de decisiones en la Empresa Eléctrica de Ambato Regional Centro Norte S.A. en el año 2012* (Tesis de Ingeniería en Contabilidad y Auditoría, Universidad Técnica de Ambato C.P.A México).

Guerrero, J. (2015). *Auditoría de Cumplimiento de uno de los pilares (Gestión Escolar) de los Estándares de Calidad Educativa impuesto por el Ministerio de Educación aplicado al Colegio Domingo Comín*. (Tesis de Maestría, Universidad Politécnica de Ecuador).

INTOSAI *Las Normas internacionales de las Entidades Fiscalizadoras Superiores* (ISSAI). 400. (1992). Principios Fundamentales de la Auditoría de cumplimiento.

<http://www.intosai.org>

Jiménez y Ortega (2010). *Auditoría de Gestión al Área de Recursos Humanos del ilustre Municipio del Cantón Chaguarpamba período del 01 de enero al 31 de diciembre de 2009*. (Tesis de Maestría, Universidad Nacional de Loja).



---

Revista Gestionar. La auditoría de cumplimiento y su incidencia en la transparencia de las compras directas. Gestionar: *Revista de empresa y gobierno*. págs. 120-130. (2023). <https://www.revistagestionar.com>

Vélez Verdezoto, M.L. (2018) *Auditoría de Cumplimiento y su Incidencia en la Gestión de la Contratación Pública del GAD Municipal del Cantón Quinsaloma, Año 2017* (Proyecto de investigación de Maestría, Universidad Técnica Estatal de Quevedo-Ecuador).



---

**Gestión por resultado: Su evolución hacia la implementación del presupuesto basado en resultados en Panamá**

**Management by results: its evolution towards the implementation of performance-based budgeting in Panama**

**Eyra Lewis Santos**

Contraloría General de la República de Panamá, Panamá.  
[eyrodriguez@contraloria.gob.pa](mailto:eyrodriguez@contraloria.gob.pa) <https://orcid.org/0000-0002-4877-2291>

**Sugey Castillo Him**

Contraloría General de la República de Panamá. Panamá. [scastillo@contraloria.gob.pa](mailto:scastillo@contraloria.gob.pa)  
<https://orcid.org/0000-0002-0102-2258>

Fecha de Recepción: 28 de febrero de 2024

Fecha de Aprobación: 20 de mayo de 2024

**Resumen**

Se presenta un análisis sobre la evolución de la Gestión por Resultados (GpR), enfocado en el Presupuesto basado en Resultados (PbR). En él se aborda cómo este estilo de gestión prioriza la consecución de resultados concretos y medibles, superando métodos administrativos tradicionales como el presupuesto incrementalista, caracterizado por el aumento de los presupuestos anteriores, en el cual el desempeño y sus efectos no son la base incidental de sus ajustes y modificaciones. En contraste, el presupuesto basado en resultados es aquel que dirige la asignación de los recursos públicos hacia objetivos claros, a través de una cadena de resultados bien estructurada, promoviendo una administración más estratégica y eficiente. Esta cadena incluye la identificación de insumos, actividades, productos y resultados finales, apoyada por

indicadores específicos para evaluar el progreso y el impacto de las políticas públicas. El caso de Panamá ilustra esta transición hacia una administración más transparente y responsable, en la búsqueda de mejorar la asignación de recursos y la eficiencia en la gestión pública, con su implementación a cargo del Ministerio de Economía y Finanzas (MEF), con el apoyo del Programa de las Naciones Unidas para el Desarrollo (PNUD). De allí que el presupuesto basado en resultados se proyecta como un modelo para impulsar el desarrollo socioeconómico y elevar la calidad de vida de los ciudadanos.

**Palabras clave:** Presupuesto, administración pública, gobierno, gasto público, planificación.

### Abstract

An analysis is presented on the evolution of Management by Results (MbR), focusing on Performance-Based Budgeting (PBB). It addresses how this management style prioritizes the achievement of concrete and measurable results, surpassing traditional administrative methods such as incremental budgeting, characterized by increasing previous budgets, where performance and its effects are not the incidental basis for adjustments and modifications. In contrast, performance-based budgeting directs the allocation of public resources towards clear objectives, through a well-structured results chain, promoting more strategic and efficient administration. This chain includes the identification of inputs, activities, products, and final outcomes, supported by specific indicators to assess the progress and impact of public policies. The case of Panama illustrates this transition towards a more transparent and responsible administration, in the quest to improve resource allocation and efficiency in public management, with its implementation led by the Ministerio de Economía y Finanzas,

---

supported by the United Nations Development Programme (UNDP). Hence, performance-based budgeting is projected as a model to boost socioeconomic development and improve the quality of life for citizens.

**Key words:** Budget, public administration, government, public spending, planning

### Introducción

El Estado tiene la función de garantizar la estabilidad del país, regulando sus actividades económicas, mediante leyes y políticas públicas. En virtud de esto, debe diseñar programas que promuevan la equidad, el desarrollo e inversión privada, la redistribución de la riqueza y la provisión de bienes y servicios públicos en beneficio de los ciudadanos. Siendo así, los gobiernos deben implementar instrumentos de gestión que contribuyan a la aplicación, seguimiento y evaluación de sus políticas públicas.

En ese sentido, la responsabilidad ciudadana obliga a conocer los planes y programas gubernamentales que se ejecutarán, para lo cual resulta imperativo que la población comprenda cómo se diseñan, planifican y ejecutan los presupuestos que se asignan para lograrlos, con el fin de contar con elementos que faciliten su supervisión, su participación en la gestión pública y la vigilancia de la rendición de cuentas de las instituciones estatales.

Para contribuir a ello, se describe el inicio de la Gestión por Resultados (GpR) y su evolución en América Latina y el Caribe, con énfasis en el componente denominado Presupuesto basado en Resultados (PbR), pues con la vinculación directa del financiamiento de los programas gubernamentales con los resultados específicos, procura una asignación de recursos más estratégica y transparente, lo que garantiza una

---

mejora en áreas como la reducción de la pobreza, la lucha contra la inequidad y la mitigación del impacto del cambio climático, entre otras.

En América Latina, la adopción de la gestión pública por resultados ha significado una transformación en la administración pública. A través de la presentación de casos concretos, como el Sistema de Gerencia Pública por Resultados y Transparencia (SIGPRET) de Honduras, diseñado para conectar los ejes del Plan de Gobierno con metas presidenciales y sectoriales, a través de una Matriz de Consistencia de Resultados y la implementación del presupuesto por resultados en Panamá, que ilustrarán los beneficios y desafíos asociados con estos modelos de gestión. El objetivo es transmitir la importancia de estos enfoques para contar así con una ciudadanía informada, con conocimiento sobre la ejecución efectiva de las políticas públicas y de los impactos que estas producen en el mejoramiento y desarrollo de sus vidas.

### **Desarrollo**

La gestión por resultados en los países del mundo surge como una respuesta a las inconformidades reveladas en los diferentes poderes del Estado y en la ciudadanía activa, quienes demandaban reformas, debido a la ineficiencia en el manejo de las finanzas públicas. Esta situación impulsó a los gobiernos a buscar una mayor racionalidad en el uso de los recursos públicos, adoptando prácticas gerenciales, con el propósito no solo de mejorar la eficiencia en la ejecución de las funciones públicas, sino también de elevar la transparencia hacia los administrados, en cuanto al destino cierto de los recursos que se aportan, a través de sus impuestos.

### **Inicios y evolución de la gestión por resultados**

---

Remontarse a los inicios de la gestión por resultados implica mencionar a países desarrollados como Australia, Nueva Zelanda y Reino Unido, considerados como pioneros en este tipo de gestión.

García López y García Moreno (2010) explican que estos países adoptaron el modelo de Nueva Gestión Pública (NGP) en la década de 1970, debido principalmente a la necesidad de abordar las ineficiencias del modelo burocrático tradicional y de responder a crisis fiscales. Esta adopción fue impulsada por dos tendencias principales: primero, la búsqueda de una mayor eficiencia y eficacia en la administración pública, utilizando principios de gerencia del sector privado; y segundo, la necesidad de mejorar la rendición de cuentas en respuesta a una demanda ciudadana por transparencia y responsabilidad en el uso de los recursos públicos. (pp. 4-8)

Se subraya que la gestión por resultados es un concepto cuyo foco es el impacto real de las políticas públicas en la gente, más que en el cumplimiento de procesos administrativos, observando que este modelo busca evaluar el éxito de la administración pública, mediante indicadores de desempeño que reflejan mejoras concretas en la sociedad. Desde esta perspectiva, contrastan los factores que desafiaron a los diferentes actores del Estado a decidir la conveniencia de cambiar las estructuras organizacionales de las entidades públicas, con el propósito de hacerlas operativamente eficientes, transparentes y orientadas a rendir cuentas, puesto que el diseño de planes y programas carentes de objetivos medibles y metas de desempeño, producen retrasos en el desarrollo de los pueblos, generando consecuencias negativas cuando se enfrentan eventos cíclicos de recesión.

## La experiencia de Australia

Australia es un país desarrollado y, según cifras presentadas por la Oficina de Estadísticas de Australia (ABS, 2023), su población era de 26.821.557 habitantes, a septiembre de 2023. En términos de tendencia, su tasa de desempleo se estableció en 3.9 % para marzo de 2024. En cuanto a sus ingresos tributarios totales, ascendieron a 755,800 dólares en el periodo 2022-2023 (\$72.7 mil millones más que en 2021-2022) y el saldo operativo neto del gobierno general aumentó 73 mil millones de dólares (pasando de -34.7 mil millones de dólares en 2021-2022 a 38.3 mil millones de dólares a diciembre de 2023). Su economía creció 0.2 % durante el trimestre cerrado en diciembre de 2023 y 1.5 % en términos anuales.

Esta es su actualidad, pero ¿qué ocurrió antes? Australia también atravesó por situaciones difíciles que en algún momento reflejaron un déficit de 4.7 %, lo cual le ocasionó muchos cuestionamientos sobre la estructura organizacional de su gestión pública, que al igual que en muchos países estaba orientada al cumplimiento de procedimientos más que en los resultados que se esperaban. Desde la década de 1970 ha desarrollado reformas sustanciales, resumidas en cinco amplios componentes: la reducción del déficit público para estabilizar las finanzas; el aumento del escrutinio ciudadano y la rendición de cuentas de los funcionarios; enfoque de las actividades del sector público hacia resultados que mejoren la calidad de los servicios públicos; promoción de principios de mérito e igualdad de oportunidades en el empleo público y modernización de los sistemas de gestión financiera para optimizar la planificación y el control del gasto; observándose que la gestión por resultados es uno de los componentes claves hacia la eficiencia de la administración pública (Bustos Villegas, 2008, p. 976).

## Adopción inicial de la gestión por resultados en América Latina y el Caribe:

---

Por su parte, los países de América Latina y el Caribe (ALC), dentro de su entorno histórico, confrontaron eventos que deterioran la eficiencia de la administración pública y, por ende, ralentizan el desarrollo económico al que tanto aspiran. Desde los años 70, las crisis económicas estuvieron relacionadas con factores como: la inestabilidad política, la alta deuda externa y la crisis del petróleo, lo cual incrementó las desigualdades sociales y limitó el crecimiento.

Para finales de la década de 1980 e inicios de los 90, los países se vieron envueltos en los efectos de la globalización con políticas impulsadas por el Consenso de Washington, que incluían disciplina fiscal, reformas tributarias, liberación del comercio y privatización de las empresas estatales, entre otras, que si bien buscaban estabilizar la región, tuvieron efectos sociales desfavorables. No obstante, las últimas dos décadas han marcado un giro hacia la gestión para resultados de desarrollo, procurando mejorar la eficacia administrativa y la transparencia, lo que promete un desarrollo más equitativo y sostenible, aunque el camino sigue siendo complejo, su ejecución lleva el acompañamiento y seguimiento de organismos internacionales con la adopción en 2005 de la Declaración de París sobre la Eficacia de la Ayuda al Desarrollo, cuyo cuarto compromiso es la gestión orientada a resultados.

A pesar de que la República de Panamá no formó parte en esta declaración inicial, se ha alineado con los objetivos y compromisos allí establecidos, para mejorar la gestión y la efectividad de la ayuda recibida de los organismos internacionales, suscriptores de la declaración. Ante esta modalidad de gestión, (Grajales, 2014) destacó la necesidad de adoptar políticas flexibles en Panamá y en la región latinoamericana que integren los mejores aspectos de la confianza en el mercado y la intervención estatal, puesto que no se pueden soslayar errores históricos como la Gran Depresión de 1929 y la Crisis Financiera de 2008, en las cuales, la excesiva confianza en el liberalismo económico

---

llevó a recesiones severas, por lo que propuso un equilibrio entre la economía de mercado y la intervención estatal, subrayando la importancia de políticas que combinan crecimiento económico, desarrollo humano y estabilidad para estimular la competitividad de forma sostenible.

### **Los pilares de la gestión para resultados de desarrollo**

En el análisis del marco referencial de este modelo de gestión, se desprende que su estructura descansa sobre cinco pilares que permiten su articulación con las políticas públicas y adicionalmente establecen las bases para la medición del desempeño. Estos son: (1) planificación estratégica, para establecer metas claras y medibles al inicio de cualquier proceso administrativo; (2) presupuesto basado en resultados, que vincula directamente la asignación financiera con los objetivos específicos previstos; (3) gestión financiera pública, para optimizar la eficiencia y transparencia en el manejo de las finanzas estatales; (4) gestión de programas y proyectos, con el fin de coordinar la ejecución de las actividades gubernamentales; y (5) monitoreo y evaluación, que implica la revisión continua de los programas para ajustar las estrategias y asegurar el cumplimiento de los resultados esperados.



**Figura 1.**

*Los 5 pilares de la gestión para resultados de desarrollo*



Fuente: Manual de formulación de programas presupuestarios con enfoque a resultados. 2023

El presente estudio pone un enfoque particular en el segundo y quinto pilar, acentuando la necesidad de integrar, eficazmente, estas áreas para lograr una gestión pública efectiva. Se observa que múltiples autores hacen referencia a estos pilares, con algunas diferencias en cuanto a la denominación, pese a ello, se logra identificarlos en el contexto de la Encuesta sobre PpR 2023, en la cual Pimenta et al. (2023) presenta resultados obtenidos en 17 países de ALC, enfatizando que el 88 % de estos países tienen un Marco Nacional de Desempeño, en un 53 % el PpR está regulado mediante ley, mientras que en solo 6 de los 17 que respondieron la encuesta, los parlamentos tienen participación en la preparación de los planes de gobierno. En cuanto a la vinculación de los planes anuales y multianuales de monitoreo y evaluación con el presupuesto, solo seis países lo realizan de esta forma.

### **El presupuesto basado en resultados**

---

Año tras año, los gobiernos aprueban la asignación de recursos dentro de un instrumento llamado presupuesto, en el que, si bien se asignan fondos a las diferentes instituciones para que estas operen y presten los servicios a los que están llamadas, no es menos cierto que al final del ejercicio fiscal, no le es posible a los ciudadanos identificar qué se logró con los fondos utilizados, lo que en muchas ocasiones genera descontento e insatisfacción en la sociedad. Lo anterior conlleva a replantear el diseño presupuestario hacia uno en el que, de manera clara, se defina el resultado esperado y que, en función de este, se establezcan los elementos necesarios para lograrlos.

De ahí que el Presupuesto Basado en Resultados (PpR), como uno de los pilares de la gestión para resultados de desarrollo, se constituye en la metodología de gestión que direcciona la asignación eficiente de los recursos públicos hacia objetivos específicos y medibles, por lo que en el entendimiento de que las necesidades son muchas, se requiere mejorar la calidad del gasto público, mediante la vinculación directa de los fondos con los resultados deseados, concepto que está ligado a la consecución real de los programas que generen un impacto en la gente. Un ejemplo de un programa medible es el mejoramiento de las tasas de graduación en las escuelas públicas. En este caso, el Gobierno asignaría recursos específicos a programas de educación, con el objetivo de aumentar la tasa de graduación de estudiantes, en un porcentaje y periodo específicos, generando también los indicadores que permitan monitorear y evaluar el desempeño.

Mediante el uso de un instrumento llamado cadena de resultados, los responsables de la formulación de políticas públicas detallan los insumos que se asignarán; las actividades a desarrollar con esos recursos; los productos directos de las actividades realizadas, los resultados esperados y, para el ejemplo suministrado, el

impacto a largo plazo en el crecimiento del país, asegurando el uso efectivo de los recursos y su monitoreo para efectuar los ajustes necesarios.

**Figura 2.**  
*Cadena de resultados*



Para mejorar la implementación del PbR, el Banco Interamericano de Desarrollo (BID, 2022) sugiere simplificar los procesos y enfocarse en mecanismos concretos para utilizar la información de desempeño en la toma de decisiones presupuestarias. Recomienda comenzar con objetivos realistas adaptados a la capacidad institucional y avanzar gradualmente, evitando la complejidad innecesaria y concentrándose en

programas o áreas prioritarias que permitan una gestión más profunda. Este enfoque centrado en la simplicidad y gradualidad es primordial para desarrollar un sistema de presupuesto por resultados que sea efectivo y sostenible en el ámbito de países en desarrollo.

De acuerdo con el BID (2023), son cuatro las tendencias en ALC para el uso del PpR en la pospandemia, la primera encaminada a una gestión más estratégica vinculada a los resultados, optimizando el uso de los recursos sin sacrificar la inversión pública; la segunda, destaca la importancia de la tecnología y la información en la calidad del gasto para integrarlo con los registros administrativos. Como tercera tendencia, se observa la creciente incorporación de la perspectiva de género en el presupuesto, con iniciativas que promuevan políticas y acciones más inclusivas; la cuarta tendencia marca la relevancia del monitoreo del desempeño del gasto en la lucha contra el cambio climático. Estas tendencias revelan un movimiento hacia presupuestos que no solo buscan eficiencia y efectividad, sino también equidad y sostenibilidad a largo plazo.

### **Monitoreo y evaluación: La experiencia de Honduras**

Como se planteó antes, otro de los pilares de gestión para resultados de desarrollo que requiere especial atención es el Monitoreo y evaluación, que facilita la modificación de los planes y garantiza el cumplimiento de los resultados esperados, ya que otorga la base para la toma de decisiones informadas y eficaces. Monitorear regularmente los indicadores de desempeño permite identificar a tiempo las áreas que necesitan ajustes; por su parte, la evaluación proporciona el escenario donde se proyectan los impactos y resultados de las políticas y programas, facilitando la rendición de cuentas.

La iniciativa del Sistema de Gerencia Pública por Resultados y Transparencia (SIGPRET) en Honduras, analizada por el BID (2023), se centra en fortalecer la

---

capacidad del Estado para cumplir con las expectativas ciudadanas. El SIGPRET, establecido en 2022, apunta a la conexión de metas de diferentes niveles con la planificación estratégica, la gestión financiera y los sistemas de seguimiento y evaluación, a través de una Matriz de Consistencia de Resultados que prioriza la transparencia y la integridad. La Dirección de Gestión por Resultados (DIGER), como entidad encargada, utiliza la información del sistema para sesiones periódicas de revisión y evaluación con altos niveles de gobierno, para otorgarles resultados de los avances. La implementación del SIGPRET es vista como una oportunidad para fortalecer la gestión pública y mejorar la calidad de vida en Honduras, haciendo que la administración pública no solo sea más eficiente, sino también más responsable ante la ciudadanía.

### **Implementación en Panamá del presupuesto basado en resultados**

Panamá se encamina al nuevo modelo de gestión y, como país miembro del Centro Latinoamericano de Administración para el Desarrollo (CLAD), en 2008, adquiere compromisos mediante la firma de la Carta Iberoamericana de Calidad de la Gestión Pública, con la finalidad de adecuar las administraciones con principios y estándares de gestión pública al servicio de la sociedad, encaminado a la satisfacción del ciudadano, el establecimiento del control social y a la rendición de cuentas. En este sentido, también realiza acciones como parte de la regulación y en ese mismo año aprueba la Ley 34 de Responsabilidad Social y Fiscal, que busca fortalecer la disciplina fiscal en la gestión financiera del sector público. Desde entonces, se han gestionado consultorías con organismos internacionales para enfocar la administración pública a una gestión de calidad con tendencia en gestión para resultados.

### **Transición hacia la gestión para resultados de desarrollo**

---

Orientado hacia esta tendencia, en 2012, se desarrollan las Guías para la Implementación de la Calidad en la Gestión Pública, en el marco de la Carta Iberoamericana de Calidad en la Gestión Pública (Sepúlveda, 2012), en la cual se formulan una serie de acciones establecidas como compromiso de país, incluyendo los pasos para la implementación de una gestión pública para resultados, que busca articular los objetivos estratégicos del gobierno con los planes de sus entidades fomentando la participación ciudadana, desarrollando la implantación y alineamiento organizacional. Se sustenta la adopción del Presupuesto por Resultado (PbR) como una herramienta que relaciona la asignación de recursos con resultados medibles, mediante indicadores, vinculados con el monitoreo y evaluación de los programas que permita realizar los ajustes necesarios.

Es significativo acentuar el papel que ha tenido el Programa de las Naciones Unidas para el Desarrollo, mediante consultorías para impulsar el desarrollo de esta nueva gestión, entregando, en 2021, el Informe Diagnóstico del Presupuesto basado en Resultados en Panamá (PNUD, 2021), en el cual se pudo determinar los esfuerzos realizados con apoyo de organismos internacionales, para propiciar las condiciones en una implementación bien estructurada y dar inicio a la primera fase, para lo cual se establecieron aspectos normativos, recursos disponibles y actores claves. En el diagnóstico, señalan las entrevistas a diferentes representantes de la Dirección de Presupuesto de la Nación (DIPRENA), Contraloría General de la República y la Asamblea Nacional, destacando la necesidad de reforzar el marco legal, crear un rector de planificación y coordinar con las instituciones involucradas en el proceso, para que se avance en conjunto y así asegurar una implementación exitosa.

De igual forma, se presentó la Propuesta Metodológica para la implementación de presupuesto basado en resultados en la República de Panamá, cuyo objetivo

---

fundamental es establecer un enfoque unificado y de fácil aplicación, desarrollando el marco conceptual y las etapas del proceso de implementación, como la programación y formulación y la etapa de ejecución. Se define la articulación de la planificación estratégica y el presupuesto dentro de un enfoque de largo, mediano y corto plazo vinculado con los diferentes niveles estratégicos; igualmente, el monitoreo y evaluación son fundamentales para garantizar el cumplimiento de los objetivos establecidos.

El MEF, mediante la DIPRENA y con el apoyo del PNUD, ha estado clarificando la ruta para la implementación del presupuesto basado en resultados. Es por ello que, durante 2022, en doce entidades piloto pertenecientes a los sectores de agricultura, administración pública, educación y cultura, comenzaron a elaborar su presupuesto de acuerdo con la nueva metodología orientada a resultados. En octubre de 2023, se publicó el primer Anexo al Presupuesto General del Estado 2023: "Presupuesto basado en Resultados", el cual incluye detalles sobre la implementación, los productos e indicadores de desempeño. Adicionalmente, se ha facilitado apoyo a las instituciones involucradas, mediante el "Manual de Formulación de Programas Presupuestarios con enfoque a Resultados", preparado por el PNUD. Este manual establece el marco metodológico, define el diseño de los programas y presenta una consolidación de la información de las entidades piloto.

Importante resaltar que, mediante la Ley 418 que dicta el Presupuesto General del Estado para 2024, se incorporan elementos y conceptos básicos para la introducción del PbR, indicando que la modernización del presupuesto se basa en tres ejes, que son la calidad de la información presupuestaria, la articulación de políticas públicas de los instrumentos de planificación y mejoras del seguimiento, evaluación y transparencia de sus resultados. Igualmente, destaca que se introduce el concepto del método de



---

presupuestación por resultados como parte de las nuevas técnicas de gestión pública (Ley 418, 2023).

Durante este proceso de implementación del PbR en Panamá, se han fortalecido las capacidades de la DIPRENA y del MEF como órgano rector del presupuesto público, especialmente, mediante la creación del Instituto de Planificación para el Desarrollo por medio del Decreto Ejecutivo No.6 del 2022. A diciembre de 2023, se habían incorporado otras 23 entidades al plan piloto para un total de 35 y, actualmente, se continúa con la implementación de nuevas instituciones; no obstante, aún se mantienen por concretar algunos propósitos iniciales que recomiendan la aprobación de una Ley Orgánica de Presupuesto, que brinde un marco legal sólido para su continuidad a largo plazo, toda vez que la legislación presupuestaria es de carácter anual.

### **Consideraciones finales**

La adopción de la Gestión para Resultados de Desarrollo (GpRD) en América Latina y el Caribe (ALC) y Panamá supone el camino hacia el tan anhelado desarrollo de sus economías y de sus sociedades, enfocándose en mejorar la calidad de vida, la equidad social y la sostenibilidad ambiental. Esta perspectiva, orientada a resultados concretos y medibles, busca mejorar la eficiencia administrativa y garantizar que los servicios públicos respondan a las necesidades de la población. Los pilares de la GpRD, que incluyen la planificación estratégica, el presupuesto basado en resultados, la gestión financiera, la gestión de programas y el monitoreo y evaluación, son indispensables para este cambio, toda vez que en cada uno de ellos se trabaja para crear una administración que planifica sus acciones con visión de futuro y que, además, se asegura de que cada paso que se dé contribuya al bienestar general.



En el caso de Panamá, la implementación del Presupuesto basado en Resultados (PbR) produce un cambio en la forma en que el país gestiona sus recursos públicos dado que se sustenta en la cadena de resultados, convirtiéndose en una herramienta para la transición hacia una administración más transparente y responsable. Definir con claridad los insumos, actividades, productos, resultados esperados e impacto, permite una evaluación del desempeño gubernamental y facilita que se realicen los ajustes necesarios a tiempo, por lo que la implementación del PbR en el país, apoyada por organismos como el PNUD, sí establece un marco de transparencia y rendición de cuentas en el uso de los fondos públicos.

Sin embargo, en la implementación del PbR en Panamá existen retos que deben enfrentarse, como lo son: fortalecimiento de capacidades institucionales y la transformación de la cultura de las entidades públicas hacia una que pondere los resultados en lugar del gasto, lo que requiere del establecimiento de metas realistas y sus correspondientes indicadores de desempeño. Un desafío adicional es la resistencia al cambio por parte de los funcionarios, lo cual puede complicar la adopción de nuevas prácticas administrativas. Finalmente, la efectividad de la GpRD y del PbR en Panamá depende de la capacidad del Gobierno para adecuar constantemente estos sistemas a los cambios políticos y económicos que se enfrenten en el país, procurando que se mantenga su permanencia y relevancia a largo plazo, para el bienestar de los panameños.

### Referencias bibliográficas

Banco Interamericano de Desarrollo (2022,13 de diciembre). *El futuro del presupuesto por resultados en países en desarrollo: La importancia de simplificar*. Gestión

---

Fiscal. Gestión fiscal website: <https://blogs.iadb.org/gestion-fiscal/es/el-futuro-del-presupuesto-por-resultados-en-paises-en-desarrollo/>

Banco Interamericano de Desarrollo (20 de enero de 2023). *¿Cómo mejorar la Gestión Pública desde el Centro de Gobierno? La experiencia de Honduras*. Blog del Banco Interamericano de Desarrollo. Administración pública website: <https://blogs.iadb.org/administracion-publica/es/sigpret-la-gestion-publica-desde-el-centro-de-gobierno-en-honduras/>

Banco Interamericano de Desarrollo (21 de junio de 2023). *Cuatro tendencias sobre el uso del Presupuesto por Resultados en América Latina y el Caribe en la pospandemia*. Gestión Fiscal website: <https://blogs.iadb.org/gestion-fiscal/es/cuatro-tendencias-sobre-el-uso-del-presupuesto-por-resultados/>

Bustos Villegas, J. L. (2008). *La reforma a la gestión pública en Australia 1974-2007: Algunas lecciones de implementación*. Foro Internacional, 48(4), 954-985. <http://www.redalyc.org/articulo.oa?id=59921010008>

Decreto Ejecutivo No. 6. de 2022. Que crea el Instituto de Planificación para el Desarrollo. 14 de enero de 2022. Gaceta Oficial No. 29459-C.

García Moreno, M., y García López, R. (2010). *La gestión para resultados en el desarrollo: Avances y desafíos en América Latina y el Caribe*. Banco Interamericano de Desarrollo. <https://publications.iadb.org/es/publicacion/16304/la-gestion-para-resultados-en-el-desarrollo-avances-y-desafios-en-america-latina>

Grajales, W. (2014). *Política Pública en Panamá: una Visión Más Ecléctica*. Centro Nacional de Competitividad. <https://cncpanama.net/handle/123456789/693>

Ley 34 de 2008. De Responsabilidad Social Fiscal. 5 de junio de 2008. Gaceta Oficial 26056.

Ley 418 de 2023. Que dicta el Presupuesto General del Estado para el año 2024. 29 de diciembre de 2023. Gaceta Oficial 29940-B

Oficina de Estadísticas de Australia. (2023, diciembre). *Cuentas nacionales australianas: ingreso, gasto y producto nacional*. ABDOMINALES. <https://www.abs.gov.au/statistics/economy/national-accounts/australian-national-accounts-national-Income-expenditure-and-product/latest-release>.

Pimenta, C. J., Zaltsman, A., Lora, Ó. J. P., & Arana, R. G. (2023). *El presupuesto por resultados en América Latina y el Caribe: hallazgos de la encuesta 2023*. <https://doi.org/10.18235/0005487>

Programa de las Naciones Unidas para el Desarrollo (PNUD -Panamá) (2021). Informe Diagnóstico del Presupuesto basado en Resultados en Panamá: sobre el estado y desarrollo de la implementación de la Gestión por Resultado y de Presupuesto basado en Resultados. Diagnóstico de la implementación website: [https://erc.undp.org/api/download?filePath=%2Fdocuments%2F12284%2Fmgmtr%2Fresponse%2Fkeyaction%2Fdoc\\_110958617777992267Producto1DiagnosticodelaimplementaciondelPbRenPanama.pdf](https://erc.undp.org/api/download?filePath=%2Fdocuments%2F12284%2Fmgmtr%2Fresponse%2Fkeyaction%2Fdoc_110958617777992267Producto1DiagnosticodelaimplementaciondelPbRenPanama.pdf)

Programa de las Naciones Unidas para el Desarrollo (PNUD -Panamá) (2021). Propuesta Metodológica para la Implementación de Presupuesto Basado en Resultado en la República de Panamá. [https://erc.undp.org/api/download?filePath=%2Fdocuments%2F12284%2Fmgmtr%2Fresponse%2Fkeyaction%2Fdoc\\_183270493447443289MarcoMetodologicoparaPbRenPanamaFinal.pdf](https://erc.undp.org/api/download?filePath=%2Fdocuments%2F12284%2Fmgmtr%2Fresponse%2Fkeyaction%2Fdoc_183270493447443289MarcoMetodologicoparaPbRenPanamaFinal.pdf)



---

Programa de las Naciones Unidas para el Desarrollo (PNUD -Panamá) (2023). Manual de Formulación de Programas Presupuestarios con enfoque a Resultados.

Sepúlveda Arco, A. L. (2012). *Guías para la Implementación de la Calidad en la Gestión Pública, en el marco de la Carta Iberoamericana de Calidad en la Gestión Pública*. Guía para la implementación de la calidad. En website: <https://www.mef.gob.pa/wp-content/uploads/2019/11/guia-para-la-implementacion-de-la-calidad-en-la-gestion-publica.pdf>