

## FASES DEL EXAMEN DE INFORMES DE RENDICIÓN DE CUENTAS

### PHASES OF THE REVIEW OF ACCOUNTABILITY REPORTS

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

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

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

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

#### Resumen

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

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

## Abstract

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

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

## Introducción

La Contraloría General de la República (CGR), es un organismo estatal independiente, de carácter técnico, que actúa con plena autonomía funcional, administrativa, operativa y presupuestaria; es la encargada de velar por el buen uso de los bienes y fondos públicos, mediante la aplicación del Control Previo y el Control Posterior.

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

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

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

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

## **Desarrollo**

### **Rendición de Cuentas**

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

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

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

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

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

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

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

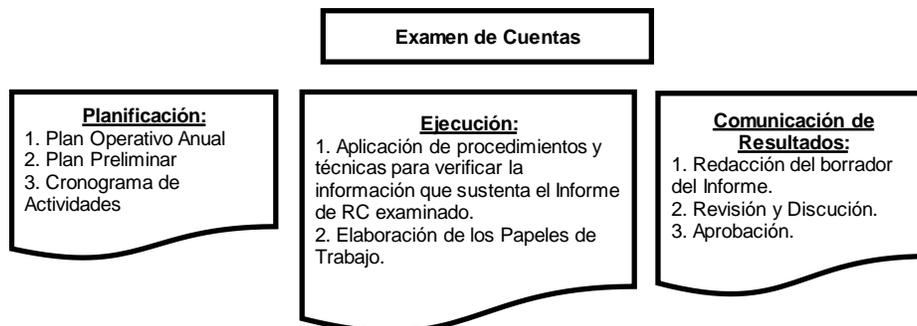
## **El Examen de Cuentas**

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

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

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

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



\* Elaboración propia.

## Planificación del Examen de Cuentas

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

## **Ejecución**

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

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

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

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

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

## Comunicación de Resultados

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

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

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

El informe debe presentar como mínimo lo siguiente:

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

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

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

## **Consideraciones finales**

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

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

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

### Referencias bibliográficas

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

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

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

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

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

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

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

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

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