

## 4

### **INCIDENCIA POSITIVA DEL CONTROL PREVIO EN LAS ACTIVIDADES DE CONTROL DE LAS EMPRESAS PÚBLICAS DE PANAMÁ Y SU RELACIÓN CON LA CONTABILIDAD FINANCIERA Y LA AUDITORÍA**

(Positive incidence of prior control in control activities of public companies in Panama and its relation with the financial accounting and audit)

Eric Alberto Berbey<sup>1</sup> y María Félix Valencia Alderete<sup>2</sup>

<sup>1</sup> Universidad de Panamá, Facultad de Administración de Empresas y Contabilidad, Dirección de Auditoría Interna. Email: [ericberbey@yahoo.com](mailto:ericberbey@yahoo.com)

<sup>2</sup> Universidad de Panamá, Facultad de Administración de Empresas y Contabilidad. Oficina Provincial de Auditoría de Colón. Email: [mvalenciaalderete@hotmail.com](mailto:mvalenciaalderete@hotmail.com)

#### **RESUMEN**

El Control Previo que ejerce la Contraloría General de la República sobre los actos de manejo de fondos y bienes de las empresas públicas en Panamá, al igual que las actividades de control como componente del Control Interno, son aspectos técnicos que están relacionados con la Contabilidad Financiera y la Auditoría. No obstante, en el ámbito académico de la Contabilidad Financiera y la Auditoría, se adolece de investigaciones orientadas a corroborar si el control previo incide positivamente en el cumplimiento y mejora de las actividades de control de las empresas públicas. Es por lo anterior, que presentamos los resultados de una investigación que se llevó a cabo sobre esta temática en las empresas públicas en Panamá. De igual forma, se hace un breve análisis de la relación que tiene la Contabilidad Financiera y la Auditoría en esta materia.

#### **PALABRAS CLAVES**

Control previo, actividades de control, contabilidad financiera, auditoría.

#### **ABSTRACT**

The prior control exercised by the General Comptroller of the Republic on the management of funds and assets of public companies in Panama, as well as control activities as a component of Internal Control, are technical aspects that are related to Financial Accounting and Auditing. However, in the academic field of Financial Accounting and Auditing, there is a lack of research oriented to corroborate whether prior control has a positive impact on the compliance and

improvement of the control activities of public companies. It is for the foregoing that we present the results of an investigation that we carried out on this subject in public companies in Panama. Additional a brief relating analysis is done to if these aspects are or not related to the Financial Accounting and Auditing.

## KEYWORD

Prior control, control activities, financial accounting, auditing.

## INTRODUCCIÓN

Las actividades de control es uno de los componentes del control interno desarrollado en el informe del Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission, mejor conocido como COSO, emitido en 1992.

Este componente de control interno desarrolla los aspectos relacionados con las políticas y procedimientos que rigen a las organizaciones, entre ellas, las empresas públicas, a fin de que sus actividades y transacciones, cumplan con los procedimientos que permitan que las mismas se lleven a cabo con corrección y de conformidad a las reglas que rigen la organización.

Uno de los aspectos que académicamente no han sido abordados, referentes a dicho componente del control interno, es si el Control Previo que ejerce la Contraloría General de la República, incide positivamente o no en las actividades de control de las empresas públicas en Panamá.

De allí que a través de los resultados de esta investigación, se concluirá si en efecto, incide o no el control previo positivamente en las actividades de control, siendo el objetivo principal de esta investigación.

Para una mejor comprensión de esta investigación presentamos las definiciones de Actividades de Control y Control Previo. Para el Committee of Sponsoring Organizations of the Tradeway Commission (COSO) (2013), las actividades de control son las acciones establecidas a través de políticas y procedimientos que contribuyen a garantizar que se lleven a cabo las instrucciones de la dirección para mitigar los riesgos con impacto potencial de los objetivos. Las actividades de control se ejecutan en todos los niveles de la entidad, en las diferentes etapas de los procesos de negocio, y en el entorno tecnológico. Según su naturaleza, pueden ser preventivas o detección y pueden abarcar una amplia gama de actividades manuales y automatizadas, tales como autorizaciones, verificaciones, conciliaciones y revisiones del desempeño empresarial. La segregación de funciones normalmente está integrada en la definición y funcionamiento de las actividades de control.



Mientras que la Ley 22 de 1976, define control previo que ejerce la Contraloría General de la República, de la siguiente manera: Para los efectos de esta Ley se entiende por Control Previo la fiscalización y análisis de las actuaciones administrativas que afectan o puedan afectar un patrimonio público, antes de que tal afectación se produzca, a fin de lograr que se realicen con corrección y dentro de los marcos legales.

## **METODOLOGÍA**

La presente investigación es de tipo cuantitativa – cualitativa, descriptiva y documental, habida cuenta que su propósito es establecer en qué medida el control Previo incide en el componente de control interno denominado “actividades de control” en este caso de las empresas públicas en Panamá, tomando en consideración la percepción de los auditores internos y ejecutivos de dichas empresas.

Adicionalmente, se hace un análisis de esta información para determinar si hay o no alguna relación del control previo y las actividades de control de las empresas públicas con la Contabilidad Financiera y la Auditoría.

Luego de entrevistas efectuadas a expertos en Fiscalización y Auditoría se elaboró el instrumento, utilizando los aspectos COSO, considerando también las teorías especializadas en control interno y control previo y se hizo la validación correspondiente.

## **Población del Estudio**

Para este estudio realizado en 2014 se escogieron 12 empresas públicas del Estado que operan en la República de Panamá.

No obstante, sólo se recibió la colaboración de 7 empresas públicas, a las cuales aplicamos el cuestionario al 100% de la población la cual se detalla en la Tabla 1.

## **Descripción del instrumento**

En el instrumento o cuestionario se realizaron 14 preguntas relacionadas a la incidencia del Control Previo en el cumplimiento y mejora de las actividades de control de las empresas públicas. Debemos precisar, que para medir el grado de acuerdo de los encuestados se aplicó una escala de Likert, donde los participantes demostraron con el 1 su total desacuerdo; 2 desacuerdo;

3 indiferencia; 4 acuerdo y el 5 su total acuerdo, con lo señalado en los distintos ítems que conforman el cuestionario.

**Tabla 1.** Cantidad de personas a las que se les aplicó el cuestionario

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

Fuente: elaboración propia

A= No tienen personal de auditoría interna.

B= No suministraron información sobre cantidad de auditores internos.

Se le preguntó a los encuestados su grado de acuerdo a la incidencia que tiene el control previo en el cumplimiento y mejora de las actividades de control de las empresas públicas, por lo que se elaboraron las preguntas considerando textualmente información de COSO, con modificaciones mínimas en pocos casos, para adaptar la pregunta al lector, de manera concordante con el control previo. Para ello se utilizaron aspectos de COSO que estuvieran más relacionados con el Control Previo.

La Tabla 2 presenta las preguntas efectuadas en el segundo bloque del cuestionario, que les fue aplicado a los participantes de este estudio.

**Tabla 2.** Componentes de Control Interno: Actividades de control

CUMPLIMIENTO	
1.	Fiscaliza que las operaciones de la empresa se efectúen de conformidad con sus objetivos y al interés público.
2.	Fiscaliza que las operaciones en materia de contratación pública, de personal; planilla, entre otros compromisos y desembolsos de fondos, se realicen de conformidad con los requisitos y procedimientos establecidos en las Leyes y normativas que rigen la empresa.
3.	Fiscaliza que las operaciones en materia de ingresos, se realicen de conformidad con los requisitos y procedimientos establecidos en las Leyes y normativas que rigen la empresa.
4.	Fiscaliza que la administración cumpla con las circulares y manuales de procedimientos que haya emitido la Contraloría General de la República y que apliquen a las actividades de la empresa.
5.	Fiscaliza que las operaciones sean autorizadas por el personal competente.
6.	Fiscaliza que las obras de infraestructura, se efectúen de conformidad a lo pactado en los respectivos contratos.
7.	Fiscaliza que se exija las garantías o fianzas, que de conformidad con la Ley, deben ser requeridas en los contratos y a los agentes de manejo.
8.	Fiscaliza que quien lleve los registros de Contabilidad, no tenga la custodia de los activos.
9.	Fiscaliza que el personal que tenga la custodia de un activo, no sea el que rinda cuentas sobre dicho activo.
10.	Fiscaliza que el personal que tenga los registros de los acreedores, no sea el que rinda cuentas sobre el pasivo.
11.	Fiscaliza que en la medida de lo posible, quienes autoricen operaciones no tengan control sobre el activo relacionado con esas operaciones.
12.	Fiscaliza que no haya acceso a funciones sensitivas entre las Direcciones de Tecnología de Información y los departamentos de usuarios claves.
13.	Fiscaliza que se utilice de manera legal y correcta los fondos y recursos de la empresa.
MEJORA	
14.	Propone a la administración iniciativas tendientes a optimizar la efectividad de las actividades de control.

## RESULTADOS Y DISCUSIÓN

### Encuestas completadas y recibidas

Cabe destacar, que de las 63 encuestas aplicadas, se recibieron un total de 42 entre ejecutivos de administración y finanzas y personal de auditoría, por lo que de las 10 encuestas aplicadas en el segmento de los ejecutivos de administración y finanzas, se recibieron un total de 7 así: 2 Directores Administrativos, 1 Director de Finanzas y 4 Directores de Administración y Finanzas.

En lo que respecta al personal de auditoría, de las 53 encuestas aplicadas, se recibieron un total de 35 debidamente completadas, desglosada esta información de la siguiente manera: 4 Jefes de Auditoría, 2 Supervisores de Auditoría y 29 Auditores.

Al terminar de recolectar los cuestionarios, procedimos a realizar la construcción de la base de datos, mediante la codificación de los resultados de cada cuestionario, capturarlos y procesarlos en hojas de cálculo de MS Excel, y se procedió a las diferentes corridas analíticas en el programa SPSS<sup>1</sup> v.20.

### Confiabilidad interna del instrumento

El análisis de los resultados inicia con un análisis de confiabilidad interna, ya que permite comprobar si el instrumento es confiable para el estudio y permitirá realizar mediciones estables

<sup>1</sup> SPSS: Statistical Package for Social Sciences.

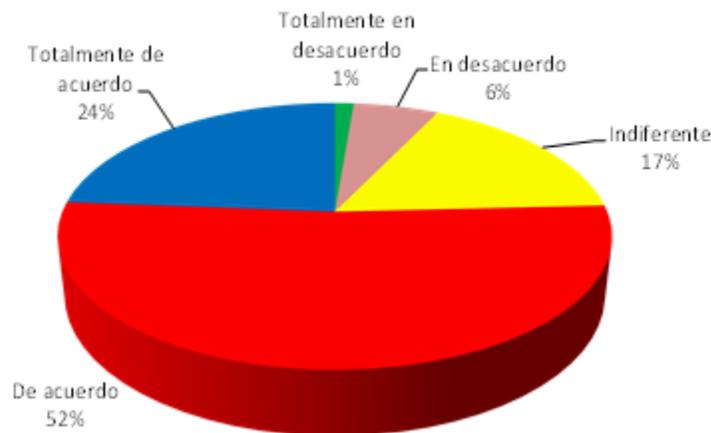
o consistentes. Este análisis, basado en la homogeneidad estructural del instrumento, utiliza el coeficiente  $\alpha$  (alfa) de Cronbach, el cual está diseñado para instrumentos con cualquier escala de opciones múltiples, y cuyo indicador es presentado como un parámetro de rango entre cero (0) a uno (1).

Para la investigación, se calculó el indicador Alfa de Cronbach para 14 elementos del componente de control interno denominado actividades de control, obteniendo un resultado que supera 0.8 lo que indica que es bueno, en consecuencia los componentes del instrumento son confiables para la recolección de datos.

## Análisis Descriptivo de los datos

Con respecto al componente de Actividades de Control, el Gráfico 1 refleja que el 76% de los Directores o Gerentes se encuentran de acuerdo que el control previo incide en el cumplimiento de las actividades de control de las empresas públicas. Mientras tanto, los Auditores Internos muestran en un 87% su nivel de aceptación y un 13% reportaron su indiferencia al tema, tal como se visualiza en el Gráfico 1.

**Gráfico 1.** Grado de cumplimiento según los Directores y Gerentes con respecto a las Actividades de Control



## Análisis Estadístico

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

que la muestra utilizada para la evaluación posee un tamaño de 42 individuos, se utilizará la prueba Shapiro-Wilk para probar la normalidad.

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

Ho: Los datos de la muestra tiene una distribución normal

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

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

Al analizar los resultados, se puede observar en la Tabla 3 el rechazo de la Ho, demostrando así que los datos no reflejan una distribución normal.

**Tabla 3.** Prueba de normalidad Shapiro-Wilk para la muestra

	Shapiro - Wilk		
	Estadístico	gl	Sig.
PC1	0.789	42	0.000003
PC2	0.826	42	0.00002
PC3	0.796	42	0.000004
PC4	0.806	42	0.00001
PC5	0.754	42	0.000001
PC6	0.832	42	0.00002
PC7	0.77	42	0.000001
PC8	0.83	42	0.00002
PC9	0.849	42	0.00006
PC10	0.85	42	0.00006
PC11	0.765	42	0.000001
PC12	0.866	42	0.00016
PC13	0.766	42	0.000001
PC14	0.825	42	0.00002

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

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

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

control previo que ejerce la Contraloría General de la República sobre el cumplimiento y mejora de las actividades de control de las empresas públicas.

Para ello se plantea la hipótesis de este estudio:

Ha: El control previo que ejerce la Contraloría General de la República, incide positivamente en el cumplimiento de las actividades de control de las empresas públicas.

La Tabla 4 presenta resultados de las pruebas de significancia y de diferencias de medias para comprobar la hipótesis.

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

Los resultados muestran que en todos los ítems de cumplimiento, tanto los Auditores como los Directores y Gerentes de Administración y Finanzas están de acuerdo en que el control previo incide.

**Tabla 4.** Prueba de significancia y diferencia de medias sobre la incidencia del control previo en el cumplimiento de las actividades de control

AUDITORES				DIRECTORES O GERENTES DE ADMINISTRACIÓN Y FINANZAS					
Valor de prueba = 3				Valor de prueba = 3					
t	gl	Sig. (bilateral)	Diferencias de medias	t	gl	Sig. (bilateral)	Diferencia de medias		
<b>ACTIVIDADES DE CONTROL</b>									
P1	9.295	6	0.00009	1.71429	P1	9.786	34	0.00001	1.057
P2	9.295	6	0.00009	1.71429	P2	5.440	34	0.00001	0.886
P3	4.804	6	0.00299	1.42857	P3	8.223	34	0.00001	1.086
P4	9.295	6	0.00009	1.71429	P4	8.651	34	0.00001	1.086
P5	9.295	6	0.00009	1.71429	P5	12.148	34	0.00001	1.229
P6	13.000	6	0.0001	1.85714	P6	6.393	34	0.00001	0.943
P7	4.804	6	0.00299	1.42857	P7	9.809	34	0.00001	1.171
P8	4.804	6	0.00299	1.42857	P8	5.950	34	0.00001	0.943
P9	3.576	6	0.01170	1.28571	P9	6.565	34	0.00001	0.857
P10	3.576	6	0.01170	1.28571	P9	6.234	34	0.00001	0.800
P11	3.361	6	0.01522	1.14286	P10	10.909	34	0.00001	1.000
P12	0.000	6	0.00100	0.00000	P12	7.294	34	0.00001	0.943
P13	13.000	6	0.00001	1.85714	P13	8.431	34	0.00001	1.171

La Tabla 5 muestra los resultados de las pruebas de significancia y diferencias de medias correspondientes a las variables relacionadas a la incidencia del control previo en la mejora de las actividades de control.

**Tabla 5.** Prueba de significancia y diferencia de medias sobre la incidencia del control previo en la mejora de las actividades de control

AUDITORES					DIRECTORES O GERENTES DE ADMINISTRACIÓN Y FINANZAS				
Valor de prueba = 3					Valor de prueba = 3				
	t	gl	Sig. (bilateral)	Diferencias de medias		t	gl	Sig. (bilateral)	Diferencia de medias
<b>ACTIVIDADES DE CONTROL</b>									
P14	4.382	6	0.005	1.14286	P14	7.462	34	0.000	1.057

Los resultados de la tabla anterior muestran que los Auditores y los Gerentes están de acuerdo de que el control previo incide en la mejora de las actividades de control.

En la investigación, se planteó una hipótesis de trabajo para analizar la incidencia positiva en el cumplimiento y mejora de las actividades de control. Para el caso, todos los valores medios que superan el punto de indiferencia ( $X = 3$ ) se podrán considerar bajo la categoría “de acuerdo” con el cumplimiento o mejora ( $3 < X \leq 5$ ). Sin embargo, cuando los valores medios se encuentran por debajo de dicho punto de indiferencia 3, se considerarán en la categoría de “desacuerdo” con el cumplimiento del control interno ( $1 \leq X < 3$ ).

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

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

La hipótesis planteada que se asocia al componente de actividades de control es la siguiente:

$H_a$ : El control previo que ejerce la Contraloría General de la República incide positivamente en el cumplimiento y mejora de las actividades de control de las empresas públicas.

Los resultados de aplicar la prueba a este componente se presentan en la Tabla 6.

**Tabla 6.** Prueba de significancia y diferencia de medias para el componente actividades de control con respecto a la incidencia del control previo en el cumplimiento y mejora de las empresas públicas

	Valor de prueba = 3			
	t	gl	Sig. (bilateral)	Diferencia de medias
PC1	11.464	41	.00001	1.167
PC2	6.987	41	.00001	1.024
PC3	9.458	41	.00001	1.143
PC4	10.420	41	.00001	1.190
PC5	14.239	41	.00001	1.357
PC6	8.083	41	.00001	1.095
PC7	11.865	41	.00001	1.310
PC8	7.184	41	.00001	1.024
PC9	7.445	41	.00001	.929
PC10	7.114	41	.00001	.881
PC11	10.978	41	.00001	1.024
PC12	5.670	41	.00001	.786
PC13	10.350	41	.00001	1.286
PC14	8.591	41	.00001	1.071

Nota: Significativo al 1% y 5%

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

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

## **RELACIÓN DEL CONTROL PREVIO Y LAS ACTIVIDADES DE CONTROL CON LA CONTABILIDAD FINANCIERA Y LA AUDITORÍA.**

Como hemos podido observar en esta investigación, el control previo que aplica la Contraloría General de la República, incide en el componente de control interno denominado “actividades de control”, en este caso de las empresas públicas en Panamá.

Hay que destacar, que las actividades de control de conformidad con el Informe COSO las constituyen las políticas y procedimientos que existen a nivel de las empresas, para lograr la consecución de sus fines. Esto quiere decir, que todos los procesos dentro de las empresas públicas, forman parte de las actividades de control. El incumplimiento de estos procesos, conlleva fallas de control interno, por incumplimiento de las actividades control.

En virtud de lo antes expuesto, consideramos importante definir que entendemos por contabilidad financiera para establecer la relación que tiene con las actividades de control y el control previo.

Para Romero (2010) la contabilidad financiera es una técnica para elaborar y presentar la información financiera de las transacciones (operaciones) comerciales, financieras, económicas y sus efectos derivados, efectuadas por entidades comerciales, financieras, económicas y sus efectos derivados, efectuadas por entidades comerciales, industriales, de servicios, públicas y privadas; y cuando se utiliza en la toma de decisiones, se convierte en una rama muy importante, si no es que en la de mayor importancia, de la profesión de la contaduría pública.

Tomando en consideración la definición anterior de la Contabilidad Financiera debemos destacar, que a través del control previo se fiscaliza los actos de manejo de fondos y bienes públicos, por lo que las acciones que se adopten a través de dicho control, definitivamente tal como fue probado en esta investigación, inciden en las actividades de control de las empresas públicas como también en la contabilidad financiera de las mismas.

En vista de que hay incidencia del control previo en las actividades de control, también podemos afirmar, que ambos (actividades de control y control previo), están vinculados entre sí y a la contabilidad financiera.

Y es que desde el momento en que se produce el incumplimiento de procesos administrativos que impliquen autorizaciones o la manera en que se deben recaudar los ingresos o realizar desembolsos entre otros, ese incumplimiento tiene repercusiones directas en los registros de la contabilidad financiera y puede ser perfectamente objetado en el ejercicio del control previo. Inclusive la inobservancia de las NIC – NIIF o las NICS SP para el sector público, en los registros de contabilidad, afectan las actividades de control contable.

En la auditoría el control previo incide de manera positiva en las actividades de control, por el apoyo que brinda al auditor al momento de realizar su evaluación, que consiste en determinar el grado de cumplimiento por parte de la administración de los controles establecidos para el correcto funcionamiento de las operaciones de la empresa.

El Control previo es un gran apoyo para la auditoría principalmente para el auditor interno quien es el encargado de la evaluación del control interno, por la potestad que tiene este control según lo indica la constitución en su artículo 280 funciones de la Contraloría General numeral 2 de

fiscalizar y regular mediante el control previo o posterior, todos los actos de manejo de fondos y otros bienes públicos, a fin que se realicen con corrección, según lo establecido en la Ley.

Esta autoridad hace posible que mediante el ejercicio del control previo, las empresas públicas presten mayor atención en el cumplimiento de las actividades de control como que las operaciones se realicen con eficiencia y eficacia, reportes financieros más confiables y el cumplimiento de leyes y reglamentos lo que facilita la evaluación de este componente por parte del auditor.

De esta forma el auditor podrá presentar dependiendo de los resultados de la evaluación o revisión del componente de actividades de control recomendaciones que incrementen la productividad de las operaciones de las empresas con el objetivo de lograr lo que nos señala el Marco Internacional para la práctica profesional de la Auditoría Interna (2017) de mejorar y proteger el valor de las organizaciones proporcionando aseguramiento objetivo, asesoría y conocimiento basado en riesgo, para agregar valor y mejorar las operaciones de una organización.

Por otro lado, hay que tener presente que el propósito de las actividades de control, es precisamente que las empresas públicas en este caso, sigan las políticas y procedimientos vigentes para el trámite de todos los actos de afectación de sus activos, precisamente para evitar, la comisión de errores o actos indebidos en el manejo de los recursos.

## CONCLUSIONES

Las actividades de control, de conformidad con el Informe COSO, las constituyen las políticas y procedimientos que existen a nivel de las empresas, para lograr la consecución de sus fines.

De acuerdo a los resultados obtenidos en este estudio, se puede afirmar que el control previo que ejerce la Contraloría General de la República incide positivamente en el cumplimiento y mejora de las actividades de control de las empresas públicas.

En vista de que hay incidencia del control previo en las actividades de control, también podemos afirmar, que ambos (actividades de control y control previo), están vinculados entre sí y a la contabilidad financiera, pues los tres tienen como objetivo llevar un control y salvaguarda de los recursos de las empresas públicas, de manera tal que sean utilizados para los fines lícitos a que fueron destinados.

Otro aspecto al que concluimos, es que el contador financiero, el auditor y el fiscalizador de control previo, pueden dentro de los márgenes de razonabilidad y las regulaciones de sus respectivos oficios, pueden llegar a detectar quebrantamientos de actividades de control y en



consecuencia sugerir recomendaciones orientadas a que se cumplan o se mejoren en caso de que sea necesario.

## REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

Committe of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission – COSO. (2013) Control Interno - Marco Integrado. Resumen Ejecutivo. España: Edita el Instituto de Auditores Internos de España.

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

República de Panamá. (2013). Ley 75 de 2013, que dicta el presupuesto general del Estado para la vigencia fiscal 2014.

República de Panamá. (2004). Constitución Política de la República de Panamá.

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

República de Panamá. (1976). Ley 22 de 1976, que regula el Control Previo.

Romero, A. (2010). Principios de Contabilidad. (4ta Ed.) México: Mc Graw Hill/Interamericana Editores S.A.