



Vol. 8, No. 2, pp. 53-69 Julio – Diciembre 2021

Recibido: 17 de mayo de 2021 Aceptado: 24 de junio de 2021

**4****Incidencia del control previo que ejerce la Contraloría General de la República en el control interno de las empresas públicas de Panamá**

Impact of prior control from General Comptroller of the Republic on the internal control of public companies of the Republic of Panama

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

<sup>1</sup> Universidad de Panamá, Facultad de Administración de Empresas y Contabilidad, Departamento de Contabilidad Financiera. Panamá. [eric.berbey@up.ac.pa](mailto:eric.berbey@up.ac.pa). ORCID: 0000-0003-1813-0332

<sup>2</sup> Universidad de Panamá, Facultad de Administración de Empresas y Contabilidad, Departamento de Control Contable y Auditoría. Panamá. [mariaf.valencia@up.ac.pa](mailto:mariaf.valencia@up.ac.pa) ORCID: 0000-0002-2450-8672

**Resumen**

Las empresas públicas de Panamá se clasifican en empresas de interés público que aplican las normas gubernamentales y las empresas de interés privado que se manejan con las leyes y reglamentos de la empresa privada como el código de trabajo, ambos tipos de entidades mantienen sistemas de control interno basado en el informe COSO y sus actos de manejo de fondos y bienes del Estado son fiscalizados por la Contraloría General de la República, como garantes a través del control previo del correcto manejo de los recursos que le son confiados a estas empresas. Debido a esto se tiene la percepción que el control previo incide en el cumplimiento y mejora del control interno, por ello esta investigación que se realizó mediante un instrumento aplicado a ejecutivos de administración y finanzas y personal de auditoría de estas empresas, busca determinar si el control previo tiene mayor incidencia en el control interno de las empresas públicas que se rigen por las disposiciones estatales, o si, por el contrario, dicho control tiene mayor incidencia en el control interno de las Empresas Públicas que aplican las normas de derecho privado.

**Palabras clave:** control previo; empresas públicas; COSO; componentes de control interno.



## Abstract

The public companies of Panama are categorized into public interest companies that follow government regulations and private interest companies that are managed with the laws and regulations of private companies such as the labor code, both types of entities maintains internal control systems based on the COSO report and its acts of management of funds and State assets are supervised by the General Comptroller of the Republic, as guarantors through the prior control of the correct management of the resources that are entrusted to these companies. Due to this, there is the perception that the prior control affects the compliance and improvement of the internal control, therefore this investigation, which was carried out through a survey applied to administration and finance executives and audit personnel of these companies, seeks to determine if the prior control has a greater impact on internal control of public companies that are governed by state provisions, or if, such control has a greater impact on the internal control of public companies that apply by the rules of private law.

**Keywords:** prior control; public companies; COSO; internal control components.

## Introducción

El control interno ha sido un tema que ha originado diversos estudios y publicaciones científicas y profesionales sobre sus propósitos, alcance y limitaciones, entre otros aspectos.

Contrario al tema del control interno, si bien existen investigaciones y publicaciones científicas y profesionales sobre los propósitos, alcance y limitaciones del control previo que ejerce la Contraloría General de la República, resulta imperativo destacar que, aun así, sigue siendo un tema menos explorado y con algunas líneas de investigación por realizar.

De allí que este artículo tenga como propósito presentar información derivada de una investigación realizada, con el objeto de determinar si la aplicación del control previo tiene o no mayor incidencia en el control interno de dos grupos de empresas públicas que presentan diferencias por el tipo de legislación que regula sus actividades, es decir, las que se rigen por las



normas estatales y las que aplican disposiciones propias de la empresa privada, utilizando como base para este estudio, el informe del Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission conocido como Informe COSO, inherente a los 5 componentes que son los que se aplican por lo general en estas empresas públicas.

## Detalle y clasificación de las Empresas Públicas

El Manual de Clasificaciones del Gasto Público (2011) define a las Empresas Públicas como:

“Aquellas entidades que dentro del Sector Público se encargan de producir, vender o comercializar bienes y servicios en gran escala. Estas empresas pueden fijar sus precios más bajos que el costo total de producción, o seguir políticas para el bienestar del productor o consumidor. Las empresas públicas tienen patrimonio propio y plena capacidad jurídica para contraer compromisos con terceros, pudiendo decirse que la aprobación de su presupuesto y la fiscalización de la Contraloría General de la República, son los únicos vínculos con la administración financiera del Estado”. (p.14)

En Panamá, las Empresas Públicas propiedad del Estado, se detallan en la Ley de Presupuesto General del Estado, las que listamos a continuación:

- Aeropuerto Internacional Tocumen, S.A.
- Autoridad Marítima de Panamá
- Bingos Nacionales
- Autoridad Aeronáutica Civil
- Instituto de Acueductos y Alcantarillados Nacionales (IDAAN)
- Instituto de Mercadeo Agropecuario (IMA)
- Empresa de Generación Eléctrica, S.A. (EGESA)
- Empresa Nacional de Autopistas, S.A. (ENA)



- Empresa de Transmisión Eléctrica, S.A. (ETESA)
- Lotería Nacional de Beneficencia
- Zona Libre de Colón
- Agencia del Área Panamá Pacífico
- Autoridad de Aseo Urbano y Domiciliario

Las Empresas Públicas cuyo capital social, es 100% propiedad del Estado son 13 empresas, las cuales tienen 2 tipos de clasificaciones por las que se podrían diferenciar, de conformidad con la naturaleza de las normativas que las regula.

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

En esta primera clasificación se encuentran 9 empresas públicas: Autoridad Marítima de Panamá, Bingos Nacionales, Autoridad Aeronáutica Civil, Instituto de Acueductos y Alcantarillados Nacionales (IDAAN), Instituto de Mercadeo Agropecuario (IMA), Lotería Nacional de Beneficencia, Zona Libre de Colón, Agencia del Área Panamá Pacífico y la Autoridad de Aseo Urbano y Domiciliario.

Con relación a la segunda clasificación, es decir, aquellas empresas públicas que, si bien aplican disposiciones públicas, por lo general sus actividades empresariales se rigen más que todo por las disposiciones que aplican las empresas privadas (por ejemplo, el Código de Trabajo en sus relaciones de trabajo o el Código de Comercio, en sus actividades mercantiles e incluso aplicando una contabilidad como cualquier otra organización privada), se encuentran 4: Empresa Nacional de Autopistas, S.A. (ENA), Empresa de Generación Eléctrica, S.A. (EGESA), Empresa de Transmisión Eléctrica, S.A. (ETESA) y el Aeropuerto Internacional Tocumen, S.A. Como se puede observar, estas empresas tienen la condición de ser sociedades anónimas, propiedad del Estado.

Ambos tipos de empresas públicas son fiscalizadas por la Contraloría General de la República a través de la Dirección de Fiscalización General que aplica lo que se conoce como el Control Previo “que es el practicado con anterioridad a la emisión del acto administrativo o a la realización de las operaciones financieras o administrativas, y se le puede distinguir del preventivo, el cual se ejerce sobre actos ya dictados, pero aún pendientes de ejecución.” (Ivanega, 2005, p.9).

En el caso de las empresas públicas en Panamá, el control previo se ejerce sobre actos administrativos pendientes de ejecución, por ejemplo, órdenes de compra, cheques, contratos, planillas, entre otros que tienen consecuencias económicas para ese tipo de empresas y, por tanto, en su información contable.

De allí que este tipo de empresas también debe implementar, mantener y supervisar un adecuado Sistema de Control Interno que es “un proceso realizado por el consejo de directores, administradores y otro personal de una entidad, diseñado para proporcionar seguridad razonable mirando el cumplimiento de los objetivos en las siguientes categorías: efectividad y eficiencia de las operaciones, confiabilidad de la información financiera, cumplimiento de las leyes y regulaciones aplicables.” (Mantilla, 2007, p.4).

Cabe señalar que estas empresas públicas utilizan el sistema de control interno basado en el marco del informe COSO del Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission, enmarcados en sus 5 componentes:

- Ambiente de Control
- Evaluación de Riesgo
- Actividad de Control
- Información y Comunicación
- Monitoreo o supervisión



En vista que las empresas públicas en la República de Panamá, tiene esta especial peculiaridad de ser fiscalizadas por la Contraloría General a través del control previo y también como toda empresa poseen un sistema de control interno, el propósito de esta investigación es determinar la incidencia del control previo en el cumplimiento y mejora del control interno de las empresas públicas que se rigen por las disposiciones estatales, que a aquellas que aplican las normas de derecho privado.

## Metodología

La investigación es de tipo cuantitativa, descriptiva y transversal, habida cuenta que el objetivo de este estudio es determinar si el control previo tiene mayor incidencia en el control interno de las Empresas Públicas que se rigen por las disposiciones estatales, o si dicho control tienen mayor incidencia en el control interno de las Empresas Públicas que se rigen por las normas de derecho privado. Este estudio se realizó tomando en cuenta la percepción de los auditores internos y ejecutivos de las empresas públicas.

Para la recolección de datos de esta investigación se realizaron entrevistas a expertos, y posteriormente se elaboró un instrumento (encuesta), el cual se aplicó en mayo de 2014, utilizando con algunas variaciones los aspectos del Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (COSO) y se hizo la validación correspondiente.

Se escogieron para este estudio, un total de 12 Empresas Públicas del Estado que operan en la República de Panamá. En lo atinente a la escogencia de las empresas, se tomó como base las que se incluyen en la Ley de Presupuesto General del Estado (Ley 75 de 2013).

No obstante, solo se recibió la colaboración de 7 empresas públicas: Lotería Nacional de Beneficencia, ENA, EGESA, IMA, Aeropuerto de Tocumen, IDAAN y la Autoridad Marítima, aplicando en una sola ocasión el cuestionario al 100% de la población.

Para validar el cuestionario se realiza un análisis de confiabilidad interna, ya que permite comprobar si el instrumento es confiable para el estudio y permitirá realizar mediciones estables

o consistentes. Este análisis, basado en la homogeneidad estructural del instrumento, utiliza el coeficiente  $\alpha$  (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) y categorizado según la Tabla 1.

**Tabla 1**

Escala de categorización del Alfa de Cronbach

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

(George y Mallery, 2003)

Para la investigación, se calculó el indicador Alfa de Cronbach para cada uno de los componentes del control interno. Los resultados de los indicadores se presentan en la Tabla 2.

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

En el instrumento o cuestionario aplicado se realizaron 39 preguntas relacionadas a la incidencia del control previo en el cumplimiento y mejora del control interno de las empresas públicas en Panamá.

Se aplicó una escala de Likert, de cinco puntos, 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 2**

Alfa de Cronbach para los datos analizados

Componente de Control Interno	Nº de elementos	Alfa de Cronbach
Ambiente de Control	10	0.906
Evaluación de Riesgo	6	0.922
Actividad de Control	14	0.893
Información y Comunicación	6	0.865
Monitoreo	3	0.952

Seguidamente se presenta en las Tablas 3, 4, 5, 6 y 7 las 39 preguntas efectuadas en el cuestionario que les fue aplicado a los participantes de este estudio, por cada uno de los 5 componentes de control interno.

**Tabla 3**

Componente de control interno: ambiente de control

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



**Tabla 4**

Componente de control interno: evaluación de riesgos

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

Elaborado con base al Informe COSO

**Tabla 5**

Componente de control interno: actividades de control

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

Elaborado con base al Informe COSO

**Tabla 6**

Componente de control interno: información y comunicación

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

Elaborado con base al Informe COSO

**Tabla 7**

Componente de control interno: monitoreo

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

Elaborado con base al Informe COSO

Se aplicaron 63 encuestas de las cuales 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, se procedió a realizar la construcción de la base de datos, mediante la codificación de los resultados del cuestionario, capturarlos y procesarlos en hojas de cálculo de MS Excel, y se realizó las diferentes corridas analíticas en el programa SPSS (Statistical Package for Social Sciences) v.20. También se presentan tablas que contienen resultados de la investigación.

## Resultados

En este estudio se utiliza para evaluar el grado de normalidad de los datos la prueba Kolmogorow-Smirnov (K-S) y la prueba Shapiro-Wilk (S-W). 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:

***H<sub>0</sub>***: Los datos de la muestra tiene una distribución normal

***H<sub>a</sub>***: Los datos de la muestra no tienen una distribución normal

Para la toma de decisión en la Prueba de Hipótesis, se establece que si  $\alpha > 0.05$  se acepta la  $H_0$ . Al analizar los resultados, se puede observar en la Tabla 8 el rechazo de la  $H_0$ , demostrando así que los datos no reflejan una distribución normal.

**Tabla 8**

Prueba de normalidad Shapiro-Wilk para la muestra

	Shapiro-Wilk				Shapiro-Wilk		
	Estadístico	gl	Sig.		Estadístico	gl	Sig.
<b>P1</b>	.866	42	.00016	<b>P21</b>	.754	42	.000001
<b>P2</b>	.866	42	.00016	<b>P22</b>	.832	42	.00002
<b>P3</b>	.859	42	.00010	<b>P23</b>	.770	42	.000001
<b>P4</b>	.882	42	.00043	<b>P24</b>	.830	42	.00002
<b>P5</b>	.801	42	.000005	<b>P25</b>	.849	42	.00006
<b>P6</b>	.806	42	.00001	<b>P26</b>	.850	42	.00006
<b>P7</b>	.837	42	.00003	<b>P27</b>	.765	42	.000001
<b>P8</b>	.816	42	.00001	<b>P28</b>	.866	42	.00016
<b>P9</b>	.845	42	.00005	<b>P29</b>	.766	42	.000001
<b>P10</b>	.892	42	.00083	<b>P30</b>	.825	42	.00002
<b>P11</b>	.856	42	.00009	<b>P31</b>	.797	42	.000004
<b>P12</b>	.876	42	.00031	<b>P32</b>	.794	42	.000003
<b>P13</b>	.840	42	.00004	<b>P33</b>	.795	42	.000003
<b>P14</b>	.786	42	.00000	<b>P34</b>	.791	42	.000003
<b>P15</b>	.877	42	.00031	<b>P35</b>	.833	42	.00002
<b>P16</b>	.842	42	.00004	<b>P36</b>	.847	42	.00005
<b>P17</b>	.789	42	.000003	<b>P37</b>	.827	42	.00002
<b>P18</b>	.826	42	.00002	<b>P38</b>	.820	42	.00001
<b>P19</b>	.796	42	.000004	<b>P39</b>	.858	42	.00010
<b>P20</b>	.806	42	.00001				

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

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

Esta prueba permitirá comprobar los niveles de desviación sobre el valor de la media de la muestra y será considerada como una distribución normalmente. La misma permite contrastar la hipótesis planteada en la investigación.

Para examinar los objetivos específicos con relación a la información contenida en la base de datos, se procede a comprobar la hipótesis de esta investigación mediante el análisis de los datos de las Tablas 9 y 10.

**Tabla 9**

Prueba de diferencia de medias con respecto a la incidencia del control previo en el cumplimiento del control interno las Empresas Públicas que aplican disposiciones estatales y las Empresas Públicas que se rigen por las normas de derecho privado

CUMPLIMIENTO							
	Prueba T para la igualdad de medias				Prueba T para la igualdad de medias		
	t	gl	Sig. (bilateral) 1 Vs 2		t	gl	Sig. (bilateral) 1 Vs 2
<b>AMBIENTE CONTROL</b>				<b>ACTIVIDADES DE CONTROL</b>			
P1	2.437	40	.059	P17	2.565	40	.058
P2	1.903	40	.064	P18	2.204	40	.630
P3	1.254	40	.217	P19	1.059	40	.296
P4	.621	40	.538	P20	2.138	40	.056
P5	1.331	40	.191	P21	3.378	40	.054
<b>EVALUACIÓN DE RIESGO</b>				P22	2.701	40	.062
P11	.845	40	.403	P23	3.072	40	.052
P12	-.602	40	.550	P24	1.280	40	.208
P13	.728	40	.471	P25	1.291	40	.204
<b>INFORMACIÓN Y COMUNICACIÓN</b>				P26	1.483	40	.146
P31	.387	40	.701	P27	.566	40	.574
P32	2.431	40	.053	P28	-2.727	40	.054
P33	1.352	40	.184	P29	2.146	40	.056
P34	-.300	40	.766	<b>MONITOREO</b>			
P35	-.091	40	.928	P37	.071	40	.944
				P38	-.270	40	.789

Nota: Nivel de significancia de 1% y 5%

**Tabla 10**

Prueba de diferencia de medias con respecto a la incidencia del control previo en la mejora del control interno las Empresas Públicas que aplican disposiciones estatales y las Empresas Públicas que se rigen por las normas de derecho privado

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

Luego de los resultados de significancia obtenidos en la Tabla 9 para los cumplimientos y la Tabla 10 con las mejoras de cada uno de los cinco componentes del control interno, la prueba de hipótesis muestra para todos los casos una significancia mayor de 5% tanto para el cumplimiento como para las mejoras, se concluye que para ambos tipos de empresa, el control previo tienen igual incidencia en el cumplimiento y mejora del control interno, lo cual rechaza la hipótesis planteada en esta investigación de que el control previo tenía mayor incidencia en el control interno de las empresas públicas que se rigen por las normas estatales.



Esto deja en evidencia que para los directivos de administración de finanzas y para los auditores internos de las empresas públicas que se rigen por las reglas o normas del sector privado, el control previo resulta un elemento importante que incide en la mejora y cumplimiento del control interno como una cuarta línea de defensa que robustece los controles de sus entidades.

## Discusión y Conclusión

El control interno, es un control que debe responder a las necesidades y objetivos de la empresa, así como también a las disposiciones legales, reglamentarias, de Contabilidad y al Informe COSO. Como afirma Campos (2011), “Los controles internos surgen como una respuesta respecto al adecuado cumplimiento en la normatividad contable y en consecuencia contribuyen a generar la fiabilidad de la misma” (p.41).

Mientras que el control previo al igual que el control interno se derivan del control, aunque el primero en nuestro país es un control externo, que ejerce la Contraloría General de la República sobre los actos de manejo de fondos y bienes de las empresas públicas, cuyo capital social pertenece totalmente al Estado, y por ende, no constituye coadministración, debido a que por mandato constitucional “el fiscalizador debe conocer analizar y comparar los aspectos, fundamentos, y los efectos que sobre el erario o patrimonio público trae consigo esa actuación.” (Berbey, 2014, p.130)

Directa o indirectamente, el control previo contribuye de asesoría a la segunda línea de defensa en cuanto a cómo controlar y hacer cumplir las normas y procedimientos y leyes, además de subsanar de forma inmediata las deficiencias al revisar las cuentas financieras, contables y presupuestarias (Berbey, Charres, Valencia, 2018), lo que contribuye al cumplimiento y mejora de los Controles internos contables de las empresas públicas.

“Como ente regular independiente la Contraloría General de la República en el ejercicio del control previo al incidir en el control interno, también brinda apoyo o ayuda a la tercera línea de defensa es decir a los auditores internos” (Ibíd, p.30), debido a que en muchas ocasiones se considera más seguro los controles luego que pasa por la revisión y autorización de los



fiscalizadores de la Contraloría las diversas transacciones y operaciones de las entidades, lo que constituye para los auditores internos en sus pruebas de riesgo un elemento importante a considerar al momento de analizar y evaluar los controles internos de las empresas públicas y determinar el alcance de las pruebas de auditoría.

Finalmente, con relación a cuál de los dos grupos tiene mayor incidencia el control previo sobre el control interno, es decir, en el grupo de empresas que se rigen por normas públicas, o en las que aplican disposiciones como la empresa privada, los resultados de la investigación indican, que la incidencia del control previo es igual para ambos grupos. Es decir, para los gerentes, contadores y auditores de ambos tipos de empresas públicas consideran que este control incide en el cumplimiento y mejora del control interno, lo que crea valor para sus empresas y los sistemas contables de las mismas.

## Referencias Bibliográficas

Berbey, E. (1996). *Aplicación Fiscal del Control Previo a los gastos públicos en Panamá*. [Tesis de Licenciatura]. Universidad de Panamá. Panamá.

Berbey, E., Charres H. y Valencia M. (2018). El control previo y posterior de la Contraloría General de la República, como cuarta línea de defensa en la evaluación de la gestión de riesgos de las Empresas Públicas en Panamá. *Revista Saberes APUDEP*, 1 (1), 23-34. [https://revistas.up.ac.pa/index.php/saberes\\_apudep/article/view/95/86](https://revistas.up.ac.pa/index.php/saberes_apudep/article/view/95/86)

Hernández Campos, A. (2011). *Análisis crítico del control interno fiscal y su incidencia en las contingencias fiscales en la industria manufacturera de Nuevo León*. [Tesis de Doctorado]. Universidad Autónoma de Nuevo León. México.

Ivanega, M. (2005). Breves reflexiones en torno al control externo administrativo y sus consecuencias en la República Argentina. *Estudios Socio Jurídicos*, 7(1), 75-89. <https://revistas.urosario.edu.co/index.php/sociojuridicos/article/view/306>





Ley 22 de 1976. Que reglamenta el Control Previo.

Mantilla, S. (2003). *Auditoría 2005*. Editorial Ecoe, Bogotá, pp.1067

Mantilla, S. (2007) *Control Interno Informe COSO*. Cuarta edición. Editorial Ecoe. Bogotá, pp.342

Manzano, A. (2004). *Los Procesos Presupuestarios en España. Análisis del Presupuesto del Estado y de los Presupuestos de las Comunidades Autónomas desde una Perspectiva de Economía Política*. [Tesis del Doctorado]. Universidad de Alcalá. España.

Tanarro, Nemiña F. (2003) Evolución y práctica del informe de control interno contable. *Técnica Contable*, 68, 18-26. <http://jggomez.eu/z%20Privado/b%20usuarios/n-revista/caja/3tc/2003/658.pdf>.

Torres, L. & Brusca A. (1995) Auditoría y Fiscalización de las Sociedades Estatales por los Órganos de Control Externo en España e Iberoamérica. *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, 24 (84), 749 -773. <https://www.jstor.org/stable/42781148>