

EL CONTROL PREVIO COMO MECANISMO QUE PROMUEVE LA TRANSPARENCIA DE LA CONTABILIDAD FINANCIERA DE LAS EMPRESAS PÚBLICAS

PRIOR CONTROL AS A MECHANISM THAT PROMOTES THE TRANSPARENCY OF THE FINANCIAL ACCOUNTING OF PUBLIC COMPANIES

Eric Alberto Berbey

Universidad de Panamá, Facultad de Administración de Empresas y Contabilidad,
Panamá. eric.berbey@up.ac.pa
<https://orcid.org/0000-0003-1813-0332>

Recibido el 20 de octubre de 2023 - Aceptado el 2 de diciembre de 2023



DOI <https://doi.org/10.48204/2953-3147.4711>

Resumen

Mediante esta investigación documental, se hace también una reflexión sobre el Control Previo y la Contabilidad Financiera y cómo ambos pueden promover la transparencia y por tanto, la revelación a través de los Estados Financieros, de la situación económica y financiera real de las empresas públicas. Al efectuarse por parte del Control Previo la fiscalización de la calidad de la información que se va a registrar, esto promueve que los registros contables de las empresas públicas y por tanto, sus estados financieros, sean transparentes. De igual forma, el Control Previo promueve que los administradores de las empresas públicas puedan evaluar sus riesgos, para evitarlos o minimizarlos y con ello, preservar los activos.

Palabras claves: Control Previo, Contabilidad Financiera, Transparencia

Abstract

Through this documentary research, a reflection is also made on Prior Control and Financial Accounting and how both can promote transparency and therefore, the disclosure through the Financial Statements, of the real economic and financial situation of public companies. When the Prior Control controls the quality of the information to be recorded, this promotes that the accounting records of public companies, and therefore, their financial statements, are transparent. Likewise, Prior

Control promotes that the administrators of public companies can evaluate their risks, to avoid or minimize them and thereby preserve assets.

Key Words: Prior Control, Financial Accounting, Transparency.

Introducción

La presente investigación documental y de carácter reflexiva, presenta información con relación a las empresas públicas en Panamá, indicando qué son, a qué se dedican y cuáles son los nombres de esas empresas y la legislación presupuestaria que las regula aunado a las normas específicas que las crearon.

Posteriormente se entra a revisar la doctrina y a reflexionar de qué manera el Control Previo y la Contabilidad Financiera promueven la transparencia en la revelación de la información financiera de las empresas públicas.

Desarrollo

1. Las empresas públicas en Panamá

En nuestro país las empresas públicas cumplen una función esencial, toda vez que las mismas prestan servicios públicos que por lo general no son brindados por empresas privadas. Son empresas propiedad del Estado que brindan servicios a los usuarios en algunos casos indispensables para la población, por ejemplo, el transporte (servicio de buses y metro), otros relacionados con servicios de generación eléctrica, recolección de basura, entre otros.

La figura 1, detalla el nombre y presupuesto anual total que ha sido asignado por ley a cada una de las empresas públicas en Panamá, para un total de B/.1,803,764.224.00 correspondiente a la vigencia fiscal 2024.

Hay que destacar, que dentro de las empresas públicas, hay algunas que se rigen plenamente por las normas administrativas del Estado y otras que aplican normas de derecho privado. Cada una de ellas debe tener una legislación mediante la cual, en algunos casos, se crearon inclusive mediante el régimen de sociedades anónimas cuyo capital social es 100% del Estado.

Estas empresas, inclusive las que se rigen por las normas de derecho privado, se les aplica también el Control Previo que ejerce la Contraloría General de la República sobre sus actos de manejo de fondos y bienes.

Figura 1.

Resumen presupuestario de Ingresos y Gastos de las Empresas Públicas en Panamá (para la vigencia fiscal 2024)

INSTITUCIONES	INGRESOS			GASTOS		
	CORRIENTES	DE CAPITAL	TOTAL	CORRIENTES	DE CAPITAL	TOTAL
TOTAL	969,534,840	834,229,384	1,803,764,224	856,960,463	946,803,761	1,803,764,224
AUTORIDAD MARÍTIMA DE PANAMÁ	220,678,583	0	220,678,583	182,244,183	38,434,400	220,678,583
BINGOS NACIONALES	991,580	0	991,580	923,580	68,000	991,580
AUTORIDAD AERONÁUTICA CIVIL	58,899,162	0	58,899,162	40,719,162	18,180,000	58,899,162
INST. DE ACUEDUCTOS Y ALCANTARILLADOS NACIONALES	145,592,172	172,200,800	317,792,972	115,696,592	202,096,380	317,792,972
INSTITUTO DE MERCADEO AGROPECUARIO	10,098,147	58,605,300	68,703,447	7,557,822	61,145,625	68,703,447
EMPRESA DE GENERACIÓN ELÉCTRICA, S.A.	1,361,148	239,400	1,600,548	1,356,148	244,400	1,600,548
EMP. MERCADOS NAC. DE LA CADENA DE FRÍO, S.A.	9,679,396	6,853,884	16,533,280	9,653,971	6,879,309	16,533,280
EMPRESA METRO DE PANAMÁ, S.A.	62,078,700	569,886,000	631,964,700	62,078,700	569,886,000	631,964,700
TRANSPORTE MASIVO DE PANAMÁ, S.A.	123,122,355	6,000,000	129,122,355	119,729,721	9,392,634	129,122,355
LOTERÍA NACIONAL DE BENEFICENCIA	216,021,300	0	216,021,300	209,339,500	6,681,800	216,021,300
ZONA LIBRE DE COLÓN	65,500,000	0	65,500,000	53,210,240	12,289,760	65,500,000
AGENCIA PANAMÁ-PACÍFICO	6,191,564	3,283,000	9,474,564	5,140,111	4,334,453	9,474,564
AUTORIDAD DE ASEO URBANO Y DOMICILIARIO	49,320,733	17,161,000	66,481,733	49,310,733	17,171,000	66,481,733

Información obtenida de la Ley Núm.418 del 29 de diciembre del 2023, que aprobó el Presupuesto General del Estado de la República de Panamá para la vigencia fiscal 2024. Publicada en la Gaceta Oficial 29,940-B del 29 de diciembre del 2023.

Esto quiere decir, que las empresas que se rigen por las normas de derecho privado, son aquellas cuyos actos de comercialización e inclusive para las contrataciones laborales se rigen por las normas comunes y del derecho del trabajo respectivamente, tal como se aplica en el sector privado y tienen mayor flexibilidad en la gestión que aquellas empresas que se rigen por las normas de derecho público.

2. Control Previo y Contabilidad Financiera: ¿cómo se perfilan ante la transparencia y qué hace el primero de ellos para promoverla en el campo de acción de la segunda?

Con el propósito de responder esta pregunta, tenemos que recurrir y efectuar un análisis breve respecto a lo que las disposiciones legales patrias y la doctrina nos indica que es el Control Previo y la Contabilidad Financiera teniendo en cuenta de manera paralela y previa el significado que da al término transparencia.

a. Transparencia

En ese sentido, la acepción que se da en el Diccionario de la Lengua Española (2023), es “cualidad de transparente”.

Al revisar las diversas acepciones que el referido diccionario le da a la palabra transparente, encontramos una que está más relacionada con nuestro estudio al indicar textualmente lo siguiente, “Dicho especialmente de una gestión o de un proceso: Que se realiza sin que se oculte información sobre la manera en que se hace o se desarrolla y, en particular, sin que haya duda sobre su legalidad o limpieza.” (Diccionario de la Lengua Española, 2023).

Es decir, que de lo anterior se colige que debemos entender que hay transparencia en la gestión o proceso en el que no haya duda. Para ello, ese proceso o gestión debe contar con toda la información que lo sustenta, de manera que la misma, de ser necesario, pueda ser verificada, lo que en sentido contrario,

no podría hacerse en el supuesto de que se dé un ocultamiento de información o lo que es lo mismo, una gestión o proceso que no es transparente.

El análisis efectuado tomando las referidas acepciones cobra aún más importancia cuando los vinculamos al Control Previo y a la Contabilidad Financiera.

b. Control Previo y Contabilidad Financiera:

El Control Previo sobre los actos de manejo de fondos y bienes públicos de las entidades del Estado, incluidas las empresas públicas, tiene su fundamento en el Artículo 280 de la Constitución Política de la República de Panamá, específicamente en el numeral 2.

Mediante ese control instituido por la Constitución Política y que es ejercido por la Contraloría General de la República, se busca que los actos de manejo de fondos y bienes públicos se hagan con corrección y de conformidad con las disposiciones que los regulan.

Y es que tal como lo sostiene Berbey, E. (2015), “El Control Previo como control que es, está más orientado a la disciplina de la Contabilidad, aunque en su ejercicio se nutre y auxilia en otras disciplinas como sucede por ejemplo, con la administración, la economía, el derecho, la ingeniería.” (p.120)

Todo esto se debe a que el control previo es un mecanismo de control económico y legal, por tanto, los actos sujetos a la fiscalización plantean una serie de condiciones que por su naturaleza, legislación que lo regula, campo de acción administrativo que lo ha generado y el tiempo, presentan retos que hacen que el organismo superior de fiscalización plantee cambios en los mecanismos de control, para lograr mayor efectividad en ese proceso, sin afectar las operaciones de las empresas públicas y esto se debe a que “El control es un proceso continuo de

mejora, de ahí que es necesario tener claro, dónde está y hacia dónde se quiere avanzar.” (Palacios Copete, et.al.,2023, p.18)

No obstante, debe tenerse siempre presente, “que por ser dicho control de carácter previo, al igual que sucede con el Control Interno, brinda una seguridad hasta cierto punto razonable, pero nunca absoluta”. (Berbey, E. A., 2015, p.123), situación que en la práctica, por lo general no es vista de esa manera por ciudadanos, funcionarios administrativos, de instrucción e inclusive jurisdiccionales que interpretan lo contrario e inclusive en algunos casos responsabilizando a los funcionarios fiscalizadores en situaciones que no se hubiesen podido detectar en el ejercicio de dicho control o por decisiones netamente administrativas (dado que el fiscalizador no coadministra) o porque no fue objeto de fiscalización en vista de que en fallos judiciales se señalaba que no era competencia de la Contraloría verificar algún aspecto que según el tribunal correspondía a otras autoridades.

La propia Contraloría General de la República como organismo superior de fiscalización y por tanto, entidad especialista y experta en control, ya desde el año 1993, se pronunció sobre ese aspecto, destacando la necesidad de mantener el Control Previo, pero al mismo tiempo reconociendo sus limitaciones y haciendo una comparación con el Control Posterior o Auditoría. Así pues, estas fueron las palabras textuales al respecto:

En síntesis el Control Previo representa un conjunto de actividades de tipo preventivo, que tiene como intención primaria, evitar hasta donde sea posible que se cometan actos en contra de la administración pública.

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

Suprimir el Control Previo y que en su lugar se aplique, un Control Posterior, sería condenar a la administración pública panameña a un trauma indiscutible, el cual estaría signado por un incremento desmedido de actos en perjuicio de la cosa pública.

El Control Posterior o Auditoría propiamente dicha, constituye una acción importante en la evaluación de hechos acaecidos, sin embargo, su aplicación se da en circunstancias en que los actos objeto de su análisis han sido consumados, por lo que no tiene un efecto preventivo, sino correctivo". (Contraloría General de la República, Informe del Contralor General de la República, 1993)

Retomando lo referente a los cambios, tenemos que uno de ellos va de la mano de la Ley Núm.351 de 22 de diciembre del 2022, que modificó la Ley 32 de 8 de noviembre de 1984, Orgánica de la Contraloría General de la República de Panamá, que son las normas en las que se reglamenta el ejercicio, entre otros, del Control Previo y en el que se sostiene en uno de los fragmentos del Artículo 39 que adiciona al Artículo 76-A de la Ley 32 de 8 de noviembre de 1984, lo siguiente con respecto a dicho control:

...

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, dentro de los marcos legales, y no podrá interpretarse como parte del proceso administrativo de dichas entidades responsables de administrar y disponer de sus recursos o una decisión para determinar la conveniencia o no del acto administrativo.

La norma legal antes indicada, define lo que se entiende por Control Previo, al indicar que es la fiscalización y por tanto, el análisis de todo acto de la administración del organismo estatal, en este caso de las empresas públicas que tenga o pueda tener consecuencias económicas. Por otro lado, queda implícito en la norma, que el Control Previo como acto de control que es, se mantiene como un control externo, cuyo ejercicio no implica que se estén tomando decisiones propias de los responsables del ente o empresa pública.

En otras palabras, la norma deja en claro que las acciones de control previo efectuadas por la Contraloría General de la República no implican coadministración.

Es importante destacar, que en otra parte que no hemos citado de ese mismo artículo, se establece que la Contraloría General de la República ejercerá el Control Previo sobre los actos de manejo de una serie de entes, entre ellos, las empresas públicas.

Ahora bien, luego de los antecedentes y explicaciones anteriores, retomamos lo relacionado a la pregunta que se formuló al inicio de este apartado, es decir, cómo se perfila en este caso el Control Previo ante la transparencia y cómo la promueve en el campo de acción de la Contabilidad Financiera de las empresas públicas.

Si tomamos en consideración que el Control Previo de acuerdo a la propia legislación que lo regula y a su ejercicio técnico y profesional tiene como propósito fiscalizar que los actos de manejo, es decir, las transacciones que van a efectuar en este caso las empresas públicas, se hagan con corrección y de conformidad con las disposiciones legales que las regula, lo que se traduce a que aporta información que ha sido verificada previamente a través de ese mecanismo de control externo, lo cual permite que haya mayor nivel de confianza y razonabilidad al momento de registrar esa información en la Contabilidad de la empresa.

Mediante ese control externo, independiente de la empresa pública, se verifican los actos de manejo antes de que se realicen las transacciones, a fin de detectar y subsanar errores.

Es por esas razones, que existe una corriente doctrinal que ha recomendado considerar para efectos de nuestro país, al Control Previo como una cuarta línea, ya que “a pesar de esas limitaciones, dicho control procura salvaguardar el patrimonio público. Lo antes expuesto, lo lleva a ser propuesto a integrar la cuarta línea de defensa que monitorea los controles establecidos por la primera línea de defensa”. (Berbey, E. A., et.al.,2018a, p.30)

Aunado a que “contribuye de asesoría a la segunda línea de defensa en cuanto a cómo controlar y hacer cumplir las normas, procedimientos y leyes, además de subsanar de forma inmediata las deficiencias encontradas al revisar las cuentas financieras, contables y presupuestarias” (Berbey, E. A., et.al.,2018a, p.30)

De igual forma, “mediante el control previo, se fiscaliza que los administradores identifiquen y analicen los riesgos internos y externos en todos los niveles de la empresa, para prevenirlos, evitarlos o minimizarlos” (Berbey, E. A., et.al.,2018b, p.35), es decir, que a través de esta acción ejercida por el Control Previo, además de detectar errores, hay la posibilidad de que se puedan también detectar acciones fraudulentas que irían en perjuicio del patrimonio de la empresa pública, lo que evitaría que se hagan registros contables que no muestren la realidad financiera de la empresa pública, por lo que presentar información incompleta no es sinónimo de transparencia.

Y es que la Contabilidad de las empresas históricamente se ha construido con fundamento en normas y evidencias que han sido la base o sustento de las transacciones. Por esa razón Cañibano y Gonzalo (1995), en su Programa de Investigación Legalista manifiestan que, “Códigos y normas legales. La idea de plasmar en normas los criterios contables es casi tan antigua como la partida doble”,

razón por la que, Tua Pereda (1988), señala que, “La vinculación jurídica ha tenido también un notable predicamento, y se justifica especialmente por el carácter legalista, como medio de prueba, con el que desde temprana época se conciben los registros contables.”

De allí que es relevante que la información que se registre en la Contabilidad, sea la que realmente corresponda y de manera correcta, para que se pueda cumplir con el principio contable de Revelación Plena o Suficiente, que tal como expresa Paz Díaz, N. O. (2023), “indica que las empresas deberán informar de manera completa y detallada, todo lo necesario para poder interpretar correctamente la situación económica, los resultados del período, los cambios del patrimonio y sus flujos de efectivo.”(p.40)

Teniendo en cuenta a Espinosa Manríquez (2022), “se puede decir que la contabilidad es una técnica de registro de hechos económicos, la mayoría cuantificables de acuerdo con las Normas Internacionales de Información Financiera: NIIF (o IFRS, su sigla en inglés)”. (p.9).

La empresa pública debe tener dentro de sus estructuras, empezando con un sistema de control interno administrativo y contable, que se ajuste a la naturaleza de sus operaciones y mediante el cual se puedan efectuar y supervisar de manera eficiente y eficaz las operaciones, así como también detectar desviaciones, sin perjuicio de la acción de la Contraloría General de la República mediante el control previo que es un control externo.

Esto es necesario para garantizar que la empresa pública cuente con información real y completa que permita revelar toda la información a través de los estados financieros generados de un sistema de contabilidad financiera confiable habida cuenta que el artículo 3 de la Ley Núm.280 del 30 de diciembre del 2021, sostiene entre otros aspectos que, “La responsabilidad sobre la información

financiera, su registro y su presentación ante usuarios recae sobre la administración de la empresa”.

Como dice Moreno Luce, R.G. y García Morales, J. G. (2015), “La contabilidad es quizás el elemento más importante dentro de cualquier empresa, permite conocer la situación real en el aspecto económico y financiero, como su evolución, tendencias y prever futuras decisiones; de allí la relevancia de hacer una buena contabilidad.”(p.10)

Por lo que en el marco de actuación administrativa y contable en el sector público se sostiene que:

En la Administración Pública los funcionarios tienen la obligación de informar acerca de sus decisiones y justificarlas de manera clara y específica a los grupos interesados con criterio de transparencia para que los informes contables de uso externo accedan al análisis sintomático de la salud financiera o económica de los recursos del Estado. (Organización Latinoamericana y del Caribe de Entidades Fiscalizadoras Superiores [OLACEFS], 2009, como se citó en Palacios Copete, et.al.,2023, p.17)

Ese proceso de revelación plena o suficiente de la información financiera a través de la Contabilidad, es lo que de manera concordante se refiere a la transparencia de manera tal, que tanto el Control Previo como la Contabilidad Financiera se perfilan como mecanismos que promueven la transparencia, el primero, mediante la fiscalización de la información fuente y de gestionar que los administradores evalúen los riesgos y la segunda mediante el registro y revelación de la información financiera real de la empresa pública.

Consideraciones finales

Al analizar cada uno de estos conceptos por separado, es decir, Control Previo y Contabilidad Financiera tenemos que si bien, se concretan mediante actuaciones distintas, tienen en común que están fuertemente relacionados, al orientarse ambos al cumplimiento de un mismo propósito, es decir, la transparencia, ya que para los registros contables se requiere información o documentos fuentes que estén correctos y reflejen la realidad o la sustancia sobre la forma en las transacciones, por lo que a través del Control Previo se procura mediante ese mecanismo de fiscalización externo, que esa información que va a ser registrada en la Contabilidad sea correcta y por tanto, confiable de manera tal, que pueda revelar posteriormente mediante los estados financieros la situación real económica y financiera de la empresa pública.

Referencias bibliográficas

Asamblea Nacional de Panamá. Ley Núm.280 del 30 de diciembre del 2021, que regula el ejercicio de la profesión de Contador Público Autorizado. Gaceta Oficial Núm.29445-E del 30 de diciembre del 2021.

Asamblea Nacional de Panamá. Ley Núm.351 de 22 de diciembre del 2022, que modificó la Ley 32 de 8 de noviembre de 1984, Orgánica de la Contraloría General de la República. Gaceta Oficial Núm.29,687-C del 22 de diciembre del 2022.

Asamblea Nacional de Panamá. Ley Núm.418 de 29 de diciembre del 2023, que aprobó el Presupuesto General del Estado de la República de Panamá para la vigencia fiscal 2024. Publicada en la Gaceta Oficial 29,940-B del 29 de diciembre del 2023.

Berbey, E. A. (2015). El Control Previo de la Contraloría General de la República: Claridad o ambigüedad en la normativa fiscal sobre sus responsabilidades. Revista científica Centros, volumen 4 edición especial. Universidad de Panamá, pp.115-137.

Berbey, E. A., Valencia Alderete, M. F. y Charres, H. (2018a). 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 científica SABERES APUDEP, volumen 1 núm.1. Universidad de Panamá, pp.23-34.

Berbey, E. A., Valencia Alderete, M. F., González George, A. (2018b). Estudio sobre la incidencia del Control Previo en la evaluación de riesgos de las empresas públicas en Panamá: Análisis de su relación con la Contabilidad Financiera y la Auditoría. Revista Colón Ciencias, Tecnología y Negocios. volumen 5 núm.2. Universidad de Panamá, pp.26-37.

Cañibano L. (1995). La Contabilidad en España. "Cambios en la Profesión, en la Docencia y en la Investigación. Revista Española de Financiación y Contabilidad. Vol. XXV, nº 88, julio – septiembre, pp.743-757.

Constitución Política de la República de Panamá de 1972, con sus reformas. Gaceta Oficial Núm.25,176 del 15 de noviembre del 2004.

Contraloría General de la República (1993). Informe del Contralor General de la República.

Espinosa Manríquez, N. (2022). Contabilidad Financiera y Gerencial. Tomo I, Ediciones Universidad Alberto Hurtado. Chile, pp.167.



Moreno Luce, R.G. y García Morales, J. G. (2015), Importancia de las Normas de Información Financiera para el registro de la información contable y cumplir con el envío de la Contabilidad Electrónica. Horizontes de la Contaduría No.5, julio a diciembre, México. pp.01-18.

Palacios Copete, M., Garibaldi Barrera, E., Ramos Viveros, A., Pinzón Muñoz, J. y McNulty Ballester, M. (2023). Rendición de Cuentas y Participación Ciudadana en la EFS de Panamá. CPA Panamá 1(2),10-25. <https://doi.org/10.48204/2953-3147.4096>

Paz Díaz, N. O. (2023). Contabilidad. Segunda edición, Editorial Universitaria UTP. Panamá.383 pp.

Real Academia Española (2023). Diccionario de la Lengua Española.