



Universidad de Buenos Aires
Facultad de Ciencias Económicas
Biblioteca "Alfredo L. Palacios"



La auditoría y el control interno en el sector público nacional

Benzrihen, Jorge Isaac

1975

Cita APA:

Benzrihen, J. (1975). La auditoría y el control interno en el sector público nacional. Buenos Aires: Universidad de Buenos Aires. Facultad de Ciencias Económicas

Este documento forma parte de la colección de tesis doctorales de la Biblioteca Central "Alfredo L. Palacios". Su utilización debe ser acompañada por la cita bibliográfica con reconocimiento de la fuente.
Fuente: Biblioteca Digital de la Facultad de Ciencias Económicas - Universidad de Buenos Aires

Est. 1501
1063

UNIVERSIDAD NACIONAL DE BUENOS AIRES
FACULTAD DE CIENCIAS ECONOMICAS

Distintivo
0 ch
fe 31/3 2
18/11/75
W 10

"LA AUDITORIA Y EL CONTROL INTERNO
EN EL SECTOR PUBLICO NACIONAL"

H. 5112 (200)

TESIS
H 5112
132

H. 211 (200)

TESIS DOCTORAL "PLAN D"

Presentada por: JORGE ISAAC BENZRIHEN
Registro n° 4956

Ben

4956

Octubre de 1975

INDICE

	Pág.
<u>PARTE I</u>	
- INTRODUCCION	5
<u>PARTE II</u>	
- ESTUDIO PRELIMINAR	8
<u>PARTE III</u>	
- AUDITORIA Y CONTROL - Concepto y su extensión en el Sector Público	21
Capítulo 1.- Origen y evolución de la Auditoría ...	21
Capítulo 2.- Auditoría Interna	29
Capítulo 3.- Campos de la Auditoría (interna - externa)	32
Capítulo 4.- Control Interno	34
Capítulo 5.- Control en el Sector Público	37
Capítulo 6.- Control en el Sector Público Nacional.	41
Capítulo 7.- Contaduría General de la Nación - Orga no de Control Interno en el Sector Pú- blico Nacional	58
Capítulo 8.- Concepto de Auditoría y Control Inter- no en el Sector Público Nacional	65
<u>PARTE IV</u>	
- NORMAS DE AUDITORIA GENERALMENTE ACEPTADAS	75
Capítulo 1.- Origen, evolución y contenido	75
Capítulo 2.- Necesidad de las normas de auditoría .	83

Capítulo 3.- Análisis breve sobre el término generalmente aceptadas	83
Capítulo 4.- La experiencia en la República Argentina: Enunciación de las Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas	84
Capítulo 5.- Normas de Auditoría para el Sector Público Nacional	99
a) Disposiciones legales referidas al Sector Público Nacional	99
b) Objetivos de las normas de auditoría para el Sector Público	103
c) Guías para la formulación de Normas de Auditoría para el Sector Público Nacional	104

PARTE V

- PRINCIPIOS CONTABLES GENERALMENTE ACEPTADOS	112
Capítulo 1.- Generalidades	113
Capítulo 2.- Antecedentes en el ámbito nacional ..	122
Capítulo 3.- Enunciación y definición de los principios vigentes	125
Capítulo 4.- Guías para la formulación de Principios Contables para el Sector Público Nacional	131

PARTE VI

- INFORMES ESPECIALES A ORGANISMOS INTERNACIONALES DE CREDITO	151
Capítulo 1.- Antecedentes	152
Capítulo 2.- Guías para orientar la preparación de Informes Especiales destinados a Organismos Internacionales de Crédito en el Sector Público Nacional	158

PARTE VII

- CONCLUSIONES 167

PARTE VIII

- FORMULACIONES 174

BIBLIOGRAFIA 186

PARTE I

INTRODUCCION

El tema Auditoría ha sido orientado fundamentalmente a la enseñanza de normas, principios, procedimientos y técnicas a ser aplicados en la prestación de servicios profesionales al Sector Privado, puede inferirse entonces, si partimos de esta premisa, que se hallaría "prima facie" carente de definición expresa su adecuada e integral aplicación en el ámbito del denominado Sector Público.

Se estima que al abordar el exámen de tan importante y trascendente tema, será de utilidad para la mayor parte de los egresados de las Facultades de Ciencias Económicas que necesitan enfocar adecuadamente su labor cuando desean actuar (transitoria o permanentemente) en la Administración Pública, asimismo, se pretende beneficiar a los futuros profesionales en cuanto podrán contar con un elemento adicional que despierte la inquietud en la profundización de esta importante actividad, todo ello, para contribuir a la formulación de soluciones técnicas para su correcta aplicación al campo que se propone.

En la hipótesis de que una verdadera reforma administrativa del Sector Público hace necesaria una auditoría moderna, ágil y adecuada a la Administración Pública para concurrir a acelerar el desarrollo económico y social de los países, se ha tomado plena conciencia de que existen problemas complejos y arduos que resolver, un campo virgen que investigar, requerimiento de técnicas de análisis especiales y un convencimiento de los objetivos y medios para una certera ejecución de la misma en el terreno práctico.

Las apreciaciones vertidas precedentemente, se considerarán aplicables integralmente al problema nacional, por cuanto el campo de investigación también se halla en nuestro país sin explorar suficientemente y su complejidad es su característica más destacada, como podrá advertirse a medida que se avance en la exposición del tema a desarrollar.

En primer lugar, se intentará definir y caracterizar el "nuevo" campo de acción en que debe desenvolverse la disciplina Auditoría, es decir que, sería algo así como delimitar el objeto, paso previo que se estima fundamental para iniciar cualquier tipo de investigación. En segundo lugar, y encuadrando ya el siguiente desarrollo del tema, se tratará de demostrar que no se halla convenientemente definido el concepto de Auditoría y Control Interno en el Sector Público Nacional, se analizarán las Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas para verificar si contemplan a nivel científico-técnico la necesaria adaptación a la Administración Pública Nacional, se examinarán los llamados Principios Contables Generalmente Aceptados para determinar su aplicabilidad o no aplicabilidad integral en el ámbito también de la Administración Pública Nacional y por último se revisarán los requisitos de auditoría que guían las tareas de auditores y prestatarios de Organismos Internacionales de Crédito para apropiar su contenido a la realidad nacional.

Consecuentemente, y como corolario del presente trabajo se efectuarán las siguientes formulaciones:

- 1° - Concepto de Auditoría y Control Interno en el Sector Público Nacional.
- 2° - Guía para la formulación de Normas de Auditoría para el Sector Público Nacional.

- 3° - Guía para la formulación de Principios Contables para el Sector Público Nacional.
- 4° - Guía para orientar la preparación de Informes Especiales destinados a Organismos Internacionales de Crédito en el Sector Público Nacional.

No escapará al criterio de los lectores de este trabajo, que el papel a desempeñar por el profesional en ciencias económicas es decisivo y fundamental, en lo que hace al éxito de lo que se pretende con la aplicación de esta moderna técnica en la empresa más compleja e importante como lo es el Estado. Pero se interpreta, que con el afán de rendir mejor su función ante el Estado, dicho profesional debería percatarse más profundamente de las necesidades económicas y sociales del país y comprender con toda precisión cual es la finalidad del Estado, cual es su estructura legal, política y económica. De lo que no hay dudas, es que con una preparación adicional especializada, el egresado de ciencias económicas es el único idóneo que puede hacer realidad los sistemas de registro, control e información que exige el Estado Moderno.

Con lo expuesto, y procurando cubrir en el orden referido los aspectos a que se ha hecho mención, se pasa a desarrollar a continuación el tema: "LA AUDITORIA Y EL CONTROL INTERNO EN EL SECTOR PUBLICO NACIONAL."

PARTE II

ESTUDIO PRELIMINAR

Se analizará, como se halla previsto en el esquema de investigación, el llamado campo de acción en que habrá de penetrar a través de sucesivas etapas la disciplina Auditoría.

Numerosas y variadas son las definiciones que sobre Administración Pública han sido expuestas por autores de prestigio, pero se entiende que al no constituir el objetivo principal el hallar la más depurada y correcta (dependería en determinadas circunstancias de concepciones políticas que no es del caso analizar), será suficiente con lograr ubicar y fundamentalmente caracterizar el terreno en que se deberá actuar.

En consecuencia, con la salvedad manifestada, se reproducirán algunos juicios sobre lo que se concibe como Sector Público y se recomendará tener en cuenta el que se estime más acorde con la realidad nacional. No obstante, se reitera que el objetivo primordial será caracterizarlo, más que definirlo.

Leonard D. White (1) afirma en su obra que: "Definida en los términos más amplios, la administración pública consiste en todas las operaciones que tienen por objeto la realización o la observancia forzada de la política del Estado". Continúa acotando más adelante que: "Un sistema de Administración Pública es el compuesto de todas las leyes, reglamentos, prácticas, relaciones, códigos y costumbres que prevalecen en un momento y una jurisdicción para la realización o ejecución de la política del Es-

(1) White, Leonard D. "Introducción al Estudio de la Administración Pública" - Centro Regional de Ayuda Técnica - A.I.D. México 1964. Páginas 1 y 2.

tado". De esta manera podrá hablarse de la Administración de Gran Bretaña, de Rusia o del Estado de Massachusetts.

Se coincide con el autor citado en que la finalidad inmediata del arte de la Administración Pública sería la utilización más eficaz de los recursos de que disponen los administradores o funcionarios. Una adecuada administración procurará eliminar el despilfarro, conservar y usar eficazmente hombres y materiales.

Arturo Elizundia Charles (2) en un artículo interesante relacionado con el tema define a la Administración Pública en los siguientes términos: "La Administración Pública es el conjunto de órganos determinados dentro de las leyes para llevar a cabo las actividades del Estado, cuya meta fundamental es la de elevar en forma constante los niveles de vida de la población y su bienestar. El Estado es el responsable de coordinar las actividades del país para alcanzar su meta. La Administración Pública que también se la denomina Sector Público, comprende a los Gobiernos Federales, Estatales y Municipales, así como a las empresas descentralizadas y de participación estatal".

Se aprovecha esta instancia para aclarar que el estudio en esta tesis doctoral será circunscripto al Sector Público Nacional, aunque las formulaciones a que se arribe, serán sin duda extensibles al ámbito provincial y municipal.

Para penetrar con cierta profundidad en el terreno que se desea, podrían proponerse objetivos generales que logren adap-

(2) Elizundia Charles, Arturo. "La Administración Pública y el Contador Público" - Revista de la Escuela de Contabilidad, Economía y Administración - Monterrey, NL. México. Abril 1962. n° 54, página 87.

tarse luego, sin mayores dificultades, a los países que se hallen en proceso de desarrollo económico y social de conformidad con las características particulares de cada uno de ellos. Ciertamente, la Argentina no escaparía a las normas que se enunciarán, puesto que cualquier plan de desarrollo adecuadamente estructurado, contendría en mayor o menor medida tales pautas.

Aceptado lo anteriormente expresado, puede convenirse en que para que el bienestar social se estabilice, es indispensable que haya un constante mejoramiento del nivel de vida de todos los habitantes y para ello hay que garantizar: la creación de oportunidades de trabajo productivo; el fomento de centros educativos en todos los niveles; la integración de la reforma agraria; la resolución del problema de la vivienda popular en el campo y la ciudad; la ejecución de obras y programas que mejoren las condiciones sanitarias y asistenciales; la integración de los beneficios del régimen de seguridad social; la protección y elevación del poder adquisitivo de las clases populares; el fomento del desarrollo económico y social y que éste supere satisfactoriamente el incremento demográfico; lo necesario para que el ingreso nacional se distribuya en forma equitativa entre toda la población; el mejoramiento de las políticas fiscales, monetarias y crediticias que estimulen un sano desarrollo económico que impulse la capitalización preferentemente con recursos financieros propios, y por último procurar una vida mejor a todos los habitantes de la Nación.

Para que estas normas que se proponen puedan llevarse a cabo, se hace indispensable que se implanten o fortalezcan los sistemas para la preparación, ejecución y revisión periódica del programa nacional de desarrollo y por otra parte, que se establezcan normas más eficientes de administración pública que mejoren

las estadísticas básicas, los servicios y la administración. Desde luego que la Contabilidad Gubernamental constituiría el instrumento primario indispensable para lograr los objetivos previstos. Esta Contabilidad Gubernamental tendría que servir a dos propósitos fundamentales:

- a) Al del control de los ingresos y gastos públicos conforme a las disposiciones legales y,
- b) Como guía a las actividades financieras para evaluar, analizar y dirigir constantemente la marcha de los programas de gobierno, así como su eficiencia.

Se entiende con esto que debe darse tanta importancia al control de los ingresos y los egresos, como a la información directriz de la contabilidad para lo cual el sistema contable debe ser diseñada en tal forma que sirva para ambas finalidades.

Los objetivos de la Contabilidad Gubernamental, amén de entender el control de las actividades del Estado y brindar la información necesaria para que sirva como instrumento de dirección a las autoridades responsables, debe emplearse para: indicar que las operaciones tienen su base en disposiciones legales; como medio para demostrar que los fondos públicos se utilizan correctamente; facilitar la comprobación interna y externa de las operaciones realizadas; la formulación y ejecución de los presupuestos de ingresos y gastos; proporcionar en forma oportuna y precisa la información necesaria que determina el impacto de las actividades gubernamentales en la economía general y con ello dar oportunidad para establecer las medidas financieras que requiere la situación económica; efectuar los análisis económicos fiscales que ayuden a las autoridades gubernamentales a la toma de decisiones dentro de la política hacendaria y que sirva para lograr

la consolidación de los resultados de las operaciones de las distintas instituciones que forman el Sector Público y contribuir a la formulación de las cuentas nacionales y del plan de desarrollo nacional.

Los objetivos descriptos abarcan ambiciosamente todos los aspectos, y en la presente etapa de urgente desarrollo, económico y social se hace indispensable que la contabilidad pública pueda llegar a proporcionar todos esos medios.

Lo expuesto hasta ahora, logra de alguna manera situar el terreno indagado y proporciona ya a la investigación un elemento fundamental como es "la toma de conciencia" de la amplitud y complejidad del campo en donde deberá actuarse.

Ubicado el campo de acción, cabría preguntarse que funciones desempeña el contador público dentro del Sector Público, en general puede afirmarse que los problemas contables los trata en los mismos términos que la empresa privada. Si esta última reflexión fuere aceptada sin más trámite, podría pensarse que la inquietud sobre el tema en cierto modo se hallaría resuelta. Pero ocurre que existen características peculiares para el Sector Público que obligan a considerar con especial detenimiento la función a desempeñar por el contador público en ese terreno.

En realidad estas últimas consideraciones determinan que se proceda a caracterizar de inmediato el campo de acción tal como se halla previsto, cubierta esta etapa y después de efectuado el desarrollo integral de la tesis recién quedará implícitamente contestado el interrogante anterior sobre las tareas del profesional en ciencias económicas. Lo que sí puede adelantarse es de que en cierta forma la labor asumirá un carácter especializado.

-Cúales son las características particulares que pueden enunciarse para el Sector Público?, son muchas y variadas como se verá seguidamente.

Los organismos que integran el Sector Público se financian con ingresos que no están representados directamente por una contraprestación motivada por la venta de un artículo o un servicio; estos ingresos están fijados unilateralmente por las leyes a los ciudadanos para cubrir los gastos públicos y las erogaciones son hechas a través de operaciones marcadas en presupuestos aprobados por las legislaturas nacionales o provinciales sin que se trate de obtener utilidad alguna representada en dinero. La particularidad de que las inversiones gubernamentales pertenecen a la comunidad toda, le dan una característica muy especial pues su valor no se halla en lo que se pueda obtener a cambio, sino en el servicio que proporcionan; no son hipotecables, no tienen como finalidad venderse y en caso de que fuera así su valor se utiliza para la satisfacción de las necesidades públicas.

Todas las operaciones gubernamentales están regidas por disposiciones legales específicas que afectan indiscutiblemente los procedimientos de registro e información de carácter contable.

Las actividades gubernamentales están siempre en un amplio campo de limitaciones con relación a las responsabilidades de quienes manejan los ingresos y los gastos, lo que tiene una gran importancia desde el punto de vista de los procedimientos financieros y contables a seguir.

El entendimiento de los procedimientos y objetivos del Poder Público en sus distintas fases como: el control de las obligaciones fiscales; el control de los ingresos; imposición; cobro y guarda de ellos; las adquisiciones de artículos, su almacenaje y consumo; control de erogaciones; control de los valores y las propiedades; control de créditos y su pago; es sumamente importante en el desarrollo de un adecuado registro.

El uso de la contabilidad en sus distintos campos sirve fundamentalmente en cada una de las actividades anteriormente des

criptas y sin su intervención, el control y los objetivos no podrán ser alcanzados.

Como consecuencia de la contabilidad pública, se puede adelantar ya, que aparece la auditoría pública o del Sector Público, no debe olvidarse que la información que debe brindar la Contabilidad Gubernamental debe reunir los requisitos básicos de competencia y confiabilidad y así nace la auditoría como medio para garantizarla. Aunque el formular una definición sobre Auditoría en el Sector Público es materia de un capítulo posterior, no se ha logrado posponer el momento de darle "nacimiento" en esta etapa de la investigación.

Si bien se ha penetrado despaciosamente en territorio en donde debe intervenir la auditoría y se le ha dado un tímido nacimiento, se tiene intención de ahondar un poco más en dicho espacio para consolidar los conocimientos sobre las características particulares de la Administración Pública. Para el logro de tan ansioso objetivo de profundizar en el tema se ha decidido recurrir a un notable tratadista Pedro Muñoz Amato (3), quien habla de que "la caracterización del gobierno impone peculiaridades a su administración", pudiéndose enumerar algunas consecuencias.

Siguiendo al autor citado puede decirse que la tarea gubernamental es enorme, compleja y difícil. El tamaño de las operaciones, la multiplicidad de los propósitos y la complejidad de los programas exigen formas especiales de administración. La universalidad y soberanía del gobierno suponen que ésta ha de resolver los conflictos de intereses privados, tratando de alcanzar el máximo posible de bienestar general. Para esta función hay requisitos de imparcialidad y equidad que condicionan la conducta adm

(3) Muñoz Amato, Pedro, "Introducción a la Administración Pública" - Fondo de Cultura Económica - México 1956. Página 53.

nistrativa, distinguiéndola de las empresas privadas.

Por otra parte, por ser el gobierno responsable ante el pueblo sus actuaciones están constantemente expuestas a la publicidad y a la crítica. Cualquier asunto puede convertirse en un ingrediente exclusivo para la opinión pública. Sin duda, la Administración del Gobierno tiene que adaptarse a tales exigencias con mayor apego que la privada. En un sistema democrático (como el de la Argentina) el carácter representativo del gobierno acentúa esta peculiaridad.

Los gobernantes desde los más altos en la jerarquía hasta los de nivel inferior representan a un poder inmerso de coacción, frente al cual se requieren protecciones especiales. Sus actuaciones deben ser controladas. Esto presupone procedimientos, actitudes y formas de organización especiales que limitan la autoridad evitando su abuso.

La eficiencia de una entidad gubernamental no debe medirse por la maximización de sus ingresos o la minimización de sus gastos, sino por la calidad con que realice sus propósitos públicos. Es una equivocación común la de juzgar al gobierno en términos de sus ganancias o pérdidas -como si fuera una empresa comercial- con el empeño de que gaste poco, no incurra en deudas y mantenga sus presupuestos equilibrados. Puede decirse a esto último que al menos que el gobierno sea un negocio de los gobernantes, su eficiencia debe juzgarse con arreglo a como contribuye a la satisfacción de las necesidades y los ideales del pueblo. Esto no se discute tanto con referencia a los servicios tradicionales, como los de educación, salud y seguridad, pero sí en lo que se refiere a las nuevas funciones gubernamentales de orientar los procesos económicos. Cuando el gobierno administra organizaciones de tipo comercial, la contabilidad de ganancias y pérdidas es útil para determinar la eficiencia interna de tales empresas, pe-

ro esto es solo un aspecto, pues en última instancia lo que importa es el beneficio social. La importancia práctica de dicho principio se confirma continuamente en los países con programas de desarrollo económico intenso.

Continuando con la caracterización del Sector Público, se tiene también que frente a las operaciones de las empresas gubernamentales de producción económica la opinión pública protesta cuando la contabilidad no revela ganancias; los administradores insisten de la misma manera para satisfacer las exigencias del público y su propio orgullo profesional; y los políticos acaban por ver con timidez cualquier proyecto de esta clase. Así se desvirtúa el propósito de la participación gubernamental en los procesos económicos que es el de estimular la eficiencia del sistema económico, considerado globalmente, para mejorar las condiciones del pueblo. Desde este punto de vista, la eficiencia interna de cada unidad productiva es una consideración subordinada. Precisamente la actividad gubernamental de este tipo surge para llenar los vacíos que en el sistema económico dejan las empresas dirigidas por el principio de la eficiencia interna.

Estas concepciones justifican que con la iniciativa gubernamental haya mayor disposición al riesgo para abrir nuevos caminos de producción que en ciertos casos se aumenten los costos para dar servicios necesarios a la sociedad o se reduzcan los precios para otros propósitos similares de conveniencia general. Sin entrar en detalles que aquí no corresponderían, se ve la necesidad de formas administrativas especiales.

Resulta sumamente complicado armonizar el principio de eficiencia interna con el de utilidad social, pero bastaría aludir a este caso para ilustrar las peculiaridades de la Administración Pública.

El anhelo de caracterizar el universo que se había fijado, se entiende se hallaría satisfecho con lo expuesto hasta aquí, pero el contenido del prólogo del libro de Muñoz Amato (4) advierte sobre la necesidad de considerar la realidad nacional cuando dice que "El estudio de sistemas extranjeros de administración puede ser útil para ampliar la perspectiva, pero solo el examen de los procedimientos y principios administrativos de la situación propia puede abrir las puertas hacia el entendimiento completo y el mejoramiento de carácter práctico".

En consecuencia, en el orden nacional se hará mención en primer lugar a la definición que sobre Hacienda Pública propone en su Tratado el Dr. Eugenio A. Matocq (5) quien aclara en principio sobre la dificultad de dar una definición científica que pueda explicar abreviadamente sobre el contenido de un fenómeno cualquiera, no obstante define a la Hacienda Pública como "la conjugación dinámica del patrimonio y los órganos del Estado puestos en juego administrativamente para el logro de sus fines".

En forma permanente y a lo largo de los capítulos que componen el Tratado del Dr. Matocq, se hace referencia al orden local, tanto es así que podría decirse sin temor a equívoco que la idea de la aplicabilidad de sus concepciones a la realidad nacional se halla subyacente en su pensamiento. Por ello, puede decirse que se está transitando en terreno propio y las soluciones que se propongan en la presente investigación están dirigidas primariamente al orden local.

(4) Muñoz Amato, Pedro. Obra citada. Pág.7.

(5) Matocq, Eugenio A. Tratado de Contabilidad Pública. Abeledo-Perrot. Buenos Aires 1962. Pág.10.

Teniendo presente lo referido precedentemente, se estima oportuno conocer cuales son las características que el autor nacional mencionado atribuye a la Hacienda Pública. En primer lugar, reconoce que sus particulares características la distinguen de la llamada Hacienda Privada. Es perdurable, por estimarse que su vida es igual a la del Estado. Desde el punto de vista de su estructura puede ser simple o divisa, es simple cuando sus fines se gestionan mediante un orden jurídico centralizado y es divisa cuando escindiéndose de la administración central determinados sectores se independizan con personería jurídica. Estas últimas son llamadas entidades descentralizadas, entidades autárquicas o con más propiedad desde el punto de vista contable Haciendas Anexas. Es de erogación pues el propósito fundamental es el de satisfacer servicios indivisibles. Puede ser mixta porque en determinadas circunstancias políticas el Estado es llamado a producir cosas y servicios entrando a competir con las haciendas privadas o excluyéndolas mediante la fuerza del monopolio legal. La razón de ser mixta, dice el Dr. Matocq (6) "no le quita en el fondo su característica erogativa, pues su propósito fundamental, no es el de acrecer su patrimonio sino de aplicar sus medios a la satisfacción de los servicios colectivos!"

En términos generales, se han plasmado en este estudio preliminar las ideas concernientes a las características especiales que distinguen al Sector Público del Sector Privado, se recomienda entonces no perder de vista las apreciaciones vertidas en esta Parte II, porque constituyen premisas que deberán tenerse en cuenta para futuras consideraciones de esta tesis doctoral.

(6) Matocq, Eugenio A. Obra citada, Pág.34.

Antes de concluir con este estudio preliminar, si bien se ha tocado en forma tangencial el tema, se expondrán dos definiciones sobre Contabilidad Pública porque no debe olvidarse que la Auditoría, en el Sector Público, como se ha manifestado, surge como consecuencia de aquella disciplina.

Define el Dr. Matocq (6) a la contabilidad pública como "La parte de la contabilidad que se ocupa de dar el ordenamiento que permita medir el alcance, cumplimiento y resultado de la gestión y demás hechos previstos y acaecidos en la Hacienda Pública". Afirma por otra parte, que las reglas que la Contabilidad Pública formula, son esencialmente las mismas que las de la Contabilidad General, con las particularidades propias que le imponen la naturaleza especial de su sujeto. Pero se ha visto que estas particularidades y características son tan peculiares, que pueden hacer variar las reglas no ya en su forma, sino en su misma esencia.

Cabe destacar, respecto a esto último que el Sector Público Nacional tiene una Ley Nacional de Contabilidad n° 23.354/56 (7) que constituye según rezan sus propios considerandos "un instrumento que asegure la regularidad de la gestión financiera y patrimonial del Estado, demostrando con exactitud, claridad y oportunidad los resultados de la acción desarrollada y permitiendo contar con los elementos de apreciación esenciales que concurren, tanto a la ponderación y calificación de los actos concretados y sus resultados, cuanto a los medios que posibiliten la información estadística necesaria para el encausamiento y orientación de la hacienda pública" y que se aparta de algunas reglas convencionales que dicta la contabilidad general.

(6) Matocq, Eugenio A. Obra citada, Pág.34.

(7) Ley de Contabilidad y Organización del Tribunal de Cuentas de la Nación y de la Contaduría General de la Nación. Atchabahian, Adolfo y Massier, Guillermo. Editorial Ergon. Buenos Aires. 1957. Pág.3.

Loyo Rodríguez, Agustín (8) define por su parte a la contabilidad pública como "una ciencia fiscal y económica que enseña las normas que permiten, en forma metódica, clara y exacta, registrar las operaciones del Gobierno, así como presentar en un momento dado los recursos con que cuenta y las obligaciones que pesan sobre el mismo, para demostrar el déficit o superávit, así como el monto de las entradas fiscales, y en qué se han invertido los tributos".

Pareciera que el autor le atribuyera a la disciplina una virtual independencia con respecto a la Contabilidad General ya que dice que enseña las normas que permiten ... etc. Se reserva la opinión al respecto, para más adelante cuando se transite u na etapa avanzada de la investigación. Por el momento, solamente se sugiere tener en cuenta lo consignado en este Estudio Preliminar incluyendo obviamente las definiciones apuntadas, sobre Contabilidad Pública.

Naturalmente, este examen previo podría seguir desarrollándose "in extenso", pero se juzga que los elementos con que se dispone permiten abordar la primera cuestión o sea definir la Auditoría y el Control Interno en el Sector Público Nacional.

(8) Loyo Rodríguez, Agustín. "Auditoría de la Cuenta Pública" - Revista Junio 1970, n° 94. Dirección y Control. México. Colegio de Contadores Públicos de México. AC. Pág. 36.

PARTE III

AUDITORIA Y CONTROL. Concepto y su extensión en el Sector Público.

Teniendo en cuenta los conceptos y características que se han señalado en la precedente Parte II y que se refieren al ámbito en que debe desarrollarse la Auditoría y el Control, se intentará ahora demostrar que estos temas no se hallan convenientemente esclarecidos y expuestos para el Sector Público. Se procurará extenderlos al campo de acción que se ha delimitado, formulando las pertinentes definiciones.

En primer lugar, se estima indispensable conocer cuáles son los conceptos generalizados que existen sobre Auditoría y Control Interno y hacia dónde se hallan orientados. En segundo lugar, se hará mención a lo que se entiende por Control en la Hacienda Pública, con especial énfasis al que se ejerce en el ámbito nacional, circunscribiéndolo posteriormente al denominado Control Interno en el mismo terreno. Por último, se propondrán las correspondientes definiciones sobre Auditoría y Control Interno sugiriendo se preste preferente atención al contenido de las mismas.

Capítulo 1. Origen, significado y evolución de la Auditoría.

La auditoría proviene de tiempos lejanos. El vocablo inglés "auditing" deriva del latín "audire" (el auditor tenía a su cargo las rendiciones de cuentas). Suele afirmarse que la palabra auditoría de acuerdo a los textos publicados en España no ha sido reconocida, se siguen refiriendo a la "intervención de

cuentas". En el ámbito nacional la palabra intervención sugiere una acción imperativa, acto de fuerza que se interpreta no traduce la palabra auditoría. Parece que la expresión utilizada en los libros de textos españoles limitara la tarea a una simple revisión de documentos. Auditoría sería eso, pero bastante más.

En una primera etapa de estudio sobre esta disciplina, señala R.K.Mautz (9) en su obra que una definición sobre auditoría que debiera incluir palabras y expresiones de naturaleza y significado técnico, contribuiría a complicar, más que a aclarar las cosas, por ello, iniciaba su curso introductorio diciendo que: "la auditoría se ocupa de la verificación de información contable con la determinación de la confiabilidad que se puede atribuir a estos estados contables y a los informes".

En cambio Holmes, Arthur W. (10) define con amplitud la auditoría diciendo que: "es un examen crítico y sistemático de: 1) la dirección interna; 2) estados, expedientes y operaciones contables preparadas anticipadamente por la Gerencia; y 3) los demás documentos y expedientes financieros y jurídicos de una empresa comercial. Una auditoría independiente tiene por objeto averiguar la exactitud, integridad y autenticidad de estos estados, expedientes y documentos. Una auditoría se lleva a cabo con la intención de publicar estados financieros que constituyen declaraciones de la Gerencia y que presentan con equidad la situación financiera en una fecha determinada y los resultados de las operaciones durante un período que termina en esa fecha". Esta definición ha sido una de las más difundidas entre los estudiosos

(9) R.K.Mautz. "Fundamentos de Auditoría" - Ediciones Macchi S. A. Buenos Aires 1970. Capítulo 1. Página 1.

(10) Holmes, Arthur W. "Auditoría. Principios y Procedimiento" - Tomo I. Unión Tipográfica Editorial Hispano Americana. México 1967. Capítulo I. Página 1.

de la disciplina, pero lentamente ha sido suplantada por otras concepciones que precisan su contenido y reducen su expresión literal.

En efecto, puede decirse que la auditoría nace de la necesidad de confianza de los interesados en los estados financieros. Y esto es así por lo siguiente: la contabilidad ha tenido su origen más remoto en el orden, pero con el desarrollo económico tan acelerado de los últimos tiempos surge la necesidad de reunir mayores capitales a los que pudiera aportar un sólo individuo y esto ha traído como consecuencia la multiplicación de interesados en la información sobre las negociaciones y que día a día se multiplican. Esta información debe ser competente y confiable, y así nace la auditoría: como un medio para satisfacer determinadas necesidades originadas por el desarrollo económico. Así podría definirse a la auditoría como la actividad profesional que requiere la evidencia para formarse un juicio sobre los estados financieros y dar información confiable exteriorizando su opinión a través del dictamen.

Con el auxilio de los numerosos tratadistas en la materia, podrían seguir enunciándose otras definiciones, pero se interpreta que si bien no existe un criterio universal unificado, la definición que se adoptara sobre Auditoría en las "Jornadas de Auditoría Financiera y Operativa de Proyectos de Desarrollo" realizada en Buenos Aires en el mes de diciembre del año 1969 por el Banco Interamericano de Desarrollo, podría aceptarse como la adecuada. Se aclara que el autor de la presente tesis participó en las mencionadas Jornadas representando a la Contaduría General de la Nación.

Hubo consenso general en que la Auditoría es una rama de la contaduría pública (es la práctica de la ciencia contable

en forma independiente por un profesional cuyos servicios están disponibles al público por una compensación) que tiene por objeto el exámen financiero de una entidad, efectuado por un técnico independiente, con el fin de emitir una opinión sobre la situación financiera de la misma. Asimismo, se concordó en que la auditoría es la expresión máxima de la contabilidad, por tratarse de la parte interpretativa de ésta, ejecutada con criterio y habilidad profesionales. El objetivo de la auditoría, se destacó en las Jornadas, es el de poner en capacidad al auditor de emitir opinión respecto a los estados financieros a) por medio del exámen detenido de los mismos y de los registros que lo amparan, b) como también del estudio cuidadoso de los procedimientos contables para determinar si concuerdan con los generalmente aceptados.

Pero en su constante evolución, debe destacarse que en la actualidad se presta mayor importancia al concepto de Auditoría Operativa: la auditoría de las operaciones más que de las cifras del balance; de la política empresarial y eficiencia administrativa, más que de los aspectos meramente contables.

Como se está modificando gradualmente el enfoque estrictamente de balance, en favor de un programa racional que incluya un estudio más cuidadoso de los factores de tipo operacional y empresarial que conforman el marco contable y una revisión de las operaciones más completa y detallada, resulta obligado exponer algunas nociones sobre Auditoría Operativa.

Esta nueva visión de la disciplina podrá verificarse que hallará un campo propicio para su desarrollo en el Sector Público.

La auditoría operativa suele definirse como un exámen integral y constructivo de la estructura orgánica de la empresa y

de sus componentes, de sus planes y políticas, de sus controles financieros y operativos, de sus modos de operación y del aprovechamiento de sus elementos físicos y humanos.

La auditoría operativa sirve para medir en los distintos niveles, la capacidad de dirección. Su objetivo principal es revelar defectos y desviaciones en cualquiera de los elementos examinados dentro de la organización de la empresa, que afecten a la eficiencia del trabajo de la misma.

Siendo una función eminentemente constructiva, el auditor no puede limitarse a criticar las deficiencias observadas en el área examinada, sino que debe proponer las medidas que crea más convenientes indicando las posibles mejoras.

Todo programa de auditoría operativa debe comprender el análisis y evaluación de por lo menos, estos aspectos:

- Estructura Organizativa
- Objetivos y Políticas
- Controles financieros y operativos
- Modo de operar del área
- Aprovechamiento de los elementos físicos y humanos.

En este proceso evolutivo que tiene la auditoría no puede ni debe soslayarse el impacto que los sistemas de computación de datos han provocado en las tareas de auditoría. Brevemente, se puede afirmar que los sistemas de procesamiento electrónico de datos están formados por equipos compuestos por elementos mecánicos y electrónicos. Dichos equipos permiten el procesamiento de información a gran velocidad, con un alto grado de confiabilidad.

Dependerá de la complejidad del sistema y de su grado de integración la repercusión que el sistema puede provocar en

las labores de auditoría.

Para poder efectuar una adecuada evaluación y aportar sus comentarios y críticas sobre la bondad del control interno del sistema, es necesario que el auditor tenga un razonable conocimiento de la operación y de los problemas de los mismos.

En general, se presume que el auditor no necesita ser un técnico en programación y operación de computadoras, pero hallarse familiarizado con los principios y técnicas propias de los mismos, y la amplitud y profundidad de sus conocimientos están en relación con la complejidad del sistema que deba evaluar. Si la práctica y los problemas especiales que se planteen lo aconsejan, puede ser conveniente tener algunos auditores especializados con amplios conocimientos técnicos de dichos sistemas.

Outeiral, Luis Eduardo y Zambra, Mario (11) en un conceptuoso artículo denuncia que: "se imponga como urgente, en casi todos los sistemas de computación de datos existentes en nuestro país, tanto en el sector público como en el sector privado, la realización de auditorías operativas en profundidad". Ciertamente, en algunas entidades, no muchas, existen sectores de auditoría interna con el personal en cantidad y calidad suficientes como para encarar por sí solos esta tarea de inmediato, aún cuando requieran un cierto refuerzo de capacitación o la incorporación de algún experto adicional.

Para la realidad nacional el rápido crecimiento de la instalación de computadoras en los últimos años, ha significado una evidente transformación de los registros tradicionales conocidos, de las técnicas usadas, y asimismo ha exigido la adaptación

(11) Outeiral, Luis E. y Zambra, Mario. "Guía para la Auditoría Operativa de los Sistemas de Computación de Datos". Revista Administración de Empresas n° 33. Diciembre 1972. Ediciones Contabilidad Moderna. Buenos Aires. Pág. 831.

de los auditores a los nuevos conceptos y sistemas de información que las computadoras ofrecen a las empresas.

Lo que resulta revolucionario es que la auditoría puede usar el equipo para verificar las registraciones resultantes del sistema. Este tipo de auditoría va a requerir un programa para el uso específico del auditor. Estos programas podrían cumplir las siguientes funciones:

- 1 - Pueden verificar y totalizar la información almacenada en cintas o en las memorias. Por ejemplo: si las informaciones sobre existencias están así almacenadas, el programa del auditor puede verificar las multiplicaciones individuales de costos por cantidades físicas y llegar a un total acumulado.
- 2 - Pueden seleccionarse casos individuales para que el auditor profundice sus pruebas, suministrando la información específica que el auditor necesita para realizar tales pruebas. Se pueden detectar casos no usuales, que queden fuera de un standard de razonabilidad prefijado (por ejemplo: cuentas a cobrar con más de 180 días de atraso) listado de todas las operaciones o transacciones que superen un determinado monto, pueden obtenerse detalles de todas las ventas para las que se ha obtenido un descuento mayor de un determinado porcentaje: también se pueden aplicar para muestreo, tales como números tomas al azar o sistemáticamente.
- 3 - Pueden utilizarse para analizar detalles en tal forma que el auditor puede interpretar su significación e importancia. Como ejemplo: comparación entre un inventario tomado físicamente con el que figura en los registros, etc.
- 4 - Ejecuciones mecánicas, tales como preparación de pedidos de confirmaciones de saldos. Al utilizar la computadora se bus-

carán dos objetivos:

- 1) Ahorro de tiempo
- 2) Aumento de eficacia de las técnicas de auditoría.

Se juzgan suficientes los aspectos considerados referidos a este candente tema de la Auditoría y los Sistemas Electrónicos a los fines de la investigación, y es menester destacarlos, porque si se piensa en el Sector Público, su dimensión, envergadura y la permanente incorporación de equipos de computación a sus distintas áreas, dá una idea de su importancia y trascendencia.

Sin pretender agotar el tema que es vastísimo, se considera que con las breves referencias hechas sobre Auditoría Operativa y la Auditoría y los Sistemas de Computación de Datos se cierra el ciclo que se ha denominado origen, significado y evolución de la Auditoría.

Lógicamente, se han tenido sobrados motivos para encarar el tratamiento de esta Parte III iniciando su desarrollo con una exposición sobre su origen, las definiciones más generalizadas y su posterior proyección hasta el presente. Por ejemplo, obliga a reflexionar sobre el contenido de las definiciones, en ellas puede advertirse que casi sin excepción se menciona la empresa, los negocios, etc. lo que indudablemente orienta la disciplina hacia el Sector Privado. Por otra parte, han abarcado principalmente a la auditoría externa.

Para avalar estas últimas reflexiones, puede agregarse que una rápida revisión de los programas de la materia e incluso de la bibliografía (esto ya referido a la realidad nacional) recomendada hasta no hace mucho tiempo en las Facultades de Ciencias Económicas, tenían primordialmente en cuenta la auditoría externa.

A juicio del autor de esta tesis doctoral, el enfoque

es parcial, y aquí puede descubrirse de algún modo la motivación, inquietud y necesidad que primaron en la decisión de abordar el tema. Es público y notorio que gran parte de los egresados y de los que en el futuro egresarán de las Facultades de Ciencias Económicas (al menos en el país, lo que puede constatarse en mucha mayor medida en el interior del mismo) prestan o prestarán servicios en la Administración Pública, es por ello que se estima necesario y urgente, el intentar exponer una definición que arroje mayor claridad y precisión a la disciplina, para que pueda desarrollarse sin inconvenientes en el Sector Público.

Para lograr cumplimentar el objetivo indicado, y así mismo caracterizar y definir también al Control Interno en el Sector Público Nacional, aún falta conocer qué se entiende por Auditoría Interna y cuál es el concepto generalizado que existe sobre Control Interno. A estos aspectos se dedicarán los capítulos siguientes.

Capítulo 2. Auditoría Interna.

Con referencia a la naturaleza, objetivo y alcance de la Auditoría Interna se ha detectado que en general, los lineamientos que se van a desarrollar seguidamente, pueden observarse en las más variadas publicaciones.

Se halla generalmente aceptado el concepto de que la Auditoría Interna es la actividad de evaluar en forma independiente, dentro de una organización, operaciones contables, financieras y de otra naturaleza, como base para prestar servicio a una administración. Es un control administrativo que funciona midiendo y valorizando la eficacia de otros controles.

El objetivo general de la Auditoría Interna es el de

prestar ayuda a todos los funcionarios de la administración para el desempeño adecuado de sus obligaciones, proporcionándoles análisis, apreciaciones, recomendaciones y comentarios objetivos y pertinentes acerca de las actividades investigadas. Por lo tanto, el auditor interno debe preocuparse por cualquier fase de las actividades del negocio en la que puede ser de utilidad a la administración. Para lograr el cumplimiento de este objetivo general de servicio a la administración, se necesitan desarrollar actividades tales como:

- Revisar y evaluar la eficacia, amplitud y aplicación de los controles contables, financieros y operativos.
- Determinar hasta que punto se cumple con la política, planes y procedimientos en vigor.
- Determinar hasta que punto se controla la existencia de los activos de la empresa y que estos están protegidos contra toda clase de pérdidas.
- Determinar que tan digna de confianza es la información contable, y de otra naturaleza que se prepara dentro de la misma organización.
- Juzgar la calidad del trabajo desarrollado para dar cumplimiento a los deberes asignados.

La auditoría interna es una función de asesoramiento más que de línea. El auditor interno debe estar en libertad de revisar y evaluar la política, planes y procedimientos y registros, pero su trabajo en modo alguno releva a los demás miembros de la organización de las responsabilidades y deberes que les hayan asignado.

La independencia es cualidad esencial para obtener re-

sultados positivos en el programa de auditoría interna. Esta independencia tiene dos aspectos principales: 1) la ubicación del auditor interno dentro de la organización es factor determinante del valor y amplitud de los servicios que preste; 2) la objetividad para la función no permite que el auditor planee, ni implante procedimientos, lleve registros o participe de alguna manera en la actividad que normalmente debe revisar.

José de la Luz (12) estima que "El concepto moderno de auditoría interna también es muy amplio, ya que se considera que no solo lo constituye el eslabón entre la administración, los empleados y operaciones de una empresa, sino que tiene a su cargo a asegurarse de que estas se lleven a cabo de acuerdo con los procedimientos administrativos establecidos y de que los informes relativos reflejen razonablemente tales operaciones. El auditor interno también puede juzgar acerca de lo adecuado y efectivo de los procedimientos establecidos y de los resultados que de ellos se obtengan". Evidentemente, puede apreciarse que la definición es correcta y se ajusta a la moderna concepción de la Auditoría Interna.

Cabe destacar una apreciación que efectúa Holmes (13) sobre la cual conviene volver más adelante y que se refiere a que "la imparcialidad e independencia absoluta no son posibles en el caso del auditor interno, puesto que no puede divorciarse completamente de la influencia de la Gerencia". Esta consideración, se verá que tiene escasa significación en lo que hace a su aplicabilidad en el Sector Público.

(12) Luz, José de la - "La Auditoría Interna como elemento de Control Administrativo" - Editorial Finanzas S.de R.L. - Revista Mensual Finanzas y Contabilidad. n° 12. Diciembre 1972. México. Pág. 512.

(13) Holmes, Arthur W. Obra citada. Pág. 3.

Sin entrár en mayores detalles puede percibirse que, "eencialmente" las definiciones y consideraciones sobre Auditoría Interna se hallan también orientadas al Sector Privado, la constante referenciación que se hace de la empresa lo hace ostensible en forma permanente.

Antes de indagar sobre el control interno, se prefiere dejar consignadas algunas consideraciones sobre las similitudes y diferenciaciones que se suelen atribuir a los dos campos de actuación en que comúnmente se divide la auditoría, es decir, el interno y el externo.

Capítulo 3. Campos de la Auditoría (interna - externa).

La diferencia esencial que generalmente se admite entre el auditor interno y externo, es la que se refiere a que los auditores internos son empleados de la empresa y en cambio, los auditores externos no están directamente vinculados a las empresas cuyos estados financieros examinan. En realidad estos últimos se ubican entre la empresa y otros interesados que utilizan la información contable de aquélla. Pero también es aceptado el criterio de que las similitudes entre estos dos campos (interno y externo) pueden contrarrestar en grado sumo las diferencias.

En efecto, los profesionales de ambos campos tratan con evidencias de auditoría, revisan las medidas de control interno, aplican las técnicas básicas de verificación bajo las formas de procedimientos de auditoría generalmente aceptadas y dan su opinión experta sobre la información contable y lo adecuado de los procedimientos y prácticas contables.

No obstante, existen diferencias significativas que establecen una separación entre ambos campos, las cuales tendrían en cuenta cuatro aspectos fundamentales.

El primer aspecto y siempre refiriéndose al Sector Privado, es el que entiende que una firma de auditores independientes es una organización totalmente independiente (valga la redundancia) de las empresas que examinan. Esto ya se había manifestado al inicio del Capítulo. Al respecto se juzga oportuno destacar y constituye una meta deseable, al menos para el autor de esta tesis doctoral, que la independencia es tanto una actitud mental como una cuestión de separación administrativa.

El segundo aspecto se halla relacionado con los intereses servidos, en general aún cuando ambos grupos de auditores (internos y externos) trabajan para mejorar el grado de confiabilidad de la información financiera y operativa, se hace hincapié a la posición de cada grupo en cuanto estos tienden a servir a diferentes tipos de intereses. Se afirma que los auditores internos tienden a servir más directamente a la dirección, mientras que los auditores independientes tienden a servir a los intereses de terceros. En teoría, puede admitirse, y se lo ha hecho hasta el presente, siempre orientando el enfoque hacia el ámbito privado.

El tercer aspecto se ocupa del énfasis relativo en la aplicación de las técnicas básicas, cuando se estima que gran parte de la labor de los auditores independientes, está dirigida a verificación de la información práctica real más que a los procedimientos. En cambio, los auditores internos tienden a dar, proporcionalmente mayor atención al examen de los procedimientos y prácticas operativas.

La auditoría interna destacaría los procedimientos de la contabilidad, sin descuidar la exactitud práctica de la información que produce el Departamento Contable. La auditoría externa, por el contrario, prestaría algo menos de atención a los procedimientos operativos y contables y relativamente más a la averigua-

ción del grado de confiabilidad de la información.

El cuarto y último aspecto está vinculado con la extensión del trabajo en detalle realizado, respecto a lo cual se interpreta que los auditores externos e internos recurren ambos a las pruebas selectivas y al muestreo. Ninguno puede hoy hacer un exámen completo y detallado de cada transacción, pero es habitual que el auditor interno haga un mayor trabajo de detalle que el que realizan los auditores independientes. Este punto de vista puede estimarse válido, si se tiene en cuenta el grado de permanencia que pueden tener unos y otros en la entidad bajo exámen.

Con respecto al Sector Público, por sus características especiales, puede manifestarse que las similitudes en trabajo de los auditores en estos diversos campos son bastante más importantes que las diferencias.

Todos los que se dedican realmente a tareas de auditoría, están interesados en las evidencias de auditoría, las reúnen mediante aplicación de las mismas técnicas y tienen problemas similares en la redacción de sus informes y en la planificación de sus programas. Por lo tanto, existen elementos que deben recibir primordial atención sea cual fuere el campo de auditoría que constituye la preocupación del auditor.

Establecidas las pautas de los campos de la auditoría, en donde se ha presagiado que para el Sector Público las semejanzas predominarán sobre las diferencias, se pasan a considerar los aspectos que hacen al control interno.

Capítulo 4. Control Interno.

Con respecto al control interno se conoce la definición que dice: Es el plan de organización y métodos adoptados y coordinados dentro de una entidad con el fin de proteger o salvaguar-

dar sus bienes y otros activos contra pérdidas, bien sea fraudes o por errores no intencionados, asegurar el grado de confianza de la información contable-financiera que puede utilizar la administración superior como base para adoptar sus decisiones, promover la eficiencia de las operaciones e impulsar la adhesión a la política establecida por la administración de la entidad.

Los elementos de un sistema de control interno satisfactorio generalmente se dice que incluye lo siguiente:

- Un plan de organización que provea una separación apropiada de las responsabilidades funcionales.
- Un sistema de organización y procedimientos de registro que provea un control contable razonable sobre los bienes, obligaciones, ingresos y costos.
- Un grado de calidad de personal commensurado a las responsabilidades que se le han confiado.
- Procedimientos idóneos para la ejecución y desempeño de los deberes y funciones de cada unidad institucional.

Por otra parte, es sabido que un control interno adecuado juega un papel importantísimo para determinar el alcance de las técnicas de auditoría; en efecto la clase y la amplitud de las pruebas selectivas se ven afectadas por la bondad o debilidad del sistema de control interno. Un buen control interno suministra mayor protección y hace más económicamente factible la auditoría de las grandes entidades.

Holmes (14) afirma que "El control interno lo constituyen los métodos que sigue una Compañía. 1) Para proteger sus ac

(14) Holmes, Arthur W. "Principios Básicos de Auditoría" Compañía Editorial Continental S.A. México 1969. Cap. II. Pág. 51.

tivos; 2) para protegerse contra erogaciones impropias de sus activos; 3) para protegerse contra la incurrencia de obligaciones inadecuadas; 4) para asegurar la exactitud y confiabilidad de toda la información financiera y de operación; 5) para juzgar la eficacia de las operaciones; 6) para medir la adhesión a las políticas establecidas por la Compañía".

El control interno, dice el autor citado precedentemente, puede ser administrativo o financiero, se aclara que en su obra la atención se concentra sobre el control interno financiero.

Otros autores modernos consideran aceptable referirse al control interno con las palabras "control administrativo", por ser estas más adecuadas para describir el concepto actual del control interno y también con el propósito de acabar con la tendencia a pensar en el aspecto contable al hablar del control interno.

La frecuente mención que se hace de la empresa y la compañía en los juicios vertidos sobre el control interno, inducen a pensar que la orientación que preferentemente prepondera se halla dirigida hacia las haciendas privadas.

Lo expuesto en esta Parte III, permite demostrar que las materias inherentes a la Auditoría y al Control Interno son en principio aplicables al Sector Privado.

En consecuencia, se intentará adecuar y si es necesario crear las concepciones correspondientes a la Auditoría y el Control Interno para que se hagan extensibles al Sector Público.

Para su logro, conviene primero conocer el concepto que sobre Control se tiene en la Hacienda Pública, y en especial para el ámbito nacional. Con respecto a este último, se citarán los órganos que lo ejercen.

Capítulo 5. Control en el Sector Público.

El concepto de control, aplicable en mayor o menor medida a todas las actividades de los órganos de la administración, adquiere un particular significado cuando se refiere a la hacienda del Estado, desde el momento que son precisamente los actos de los gobiernos que se relacionan con la gestión hacendal, de las más importantes funciones gubernamentales.

El Dr. Matocq (15) señala con acierto lo que debe considerarse como Control de la Hacienda Pública cuando dice: "la determinación de los actos a realizar y la previsión de los hechos a ocurrir, como así también el conocimiento simultáneo de los hechos y actos ocurridos y su posterior juzgamiento encaminado a conocer las causas determinantes y las repercusiones emergentes integran el campo de lo que debe entenderse por "Control de la Hacienda Pública".

Ejemplificando, sería acto de control la investigación que se hace para saber si lo que se compró es lo que se autorizó a comprar; la sanción de la ley por la que se ordena hacer las compras mediante un determinado procedimiento, como ser por licitación pública, representaría también un acto de control, etc.

El control puede realizarse de muy diversas maneras y así se tiene:

1 - Por el órgano que lo ejerce puede ser interno o externo. Es interno el que es ejercido por quien efectúa la gestión o por órganos que de él dependen.

Es externo, el que se lo hace por órganos ajenos a la gestión.

(15) Matocq, Eugenio A. Obra citada. Página 21.

Dentro de este último encontramos al control popular, control parlamentario, control parlamentario delegado (tribunales de cuentas, contralorías generales, etc.).

- 2 - Por el momento de su realización: es preventivo, cuando actúa antes de la gestión de presupuesto y de normas de operatoria; concomitante, cuando opera simultáneamente con la gestión; ulterior o crítico, cuando examina la gestión cumplida.
- 3 - Por el ámbito de su contenido:
 - a) Control presupuestario, cuando persigue el propósito de ordenar anticipadamente la acción en lo que hace a su naturaleza, monto y tiempo, de conocer su desarrollo y de denunciar toda posible transgresión;
 - b) Control Patrimonial, cuando tiene por fin conocer la forma, cuantía y momento en que los bienes asignados a la Hacienda Pública se incorporan, mantienen, transforman o pierden, tanto en el sentido material como en el jurídico;
 - c) Control de costo, cuando busca determinar la cantidad de riqueza que se consume para prestar los servicios públicos;
 - d) Control administrativo o documental: los actos administrativos son conducidos y probados mediante un orden de documentación que se llama expediente; tal control desea conocer en un momento dado, su ubicación e itinerario evolutivo.
- 4 - Por su alcance: es de legalidad o formal cuando vigila que la gestión se ajuste a los preceptos establecidos y es substancial o de mérito cuando persigue revelar la eficiencia de aquélla.
- 5 - En las haciendas importantes como es la del Estado, se tendrá un control local sobre cada repartición u órgano administrativo y un control central al que convergerán aquellos.

En realidad con lo enunciado no se hallarían agotadas las formas de control que en la Hacienda Pública pueden realizarse, pero se interpreta que serían las principales maneras de efectuar el control.

En el presente estudio se procurará reducir el problema por convenir al fin que se persigue, para ello se dirá que entre los caracteres peculiares del Estado y de su Hacienda se cuenta con la de ser dependiente y divisa.

Siguiendo a Juan Angel Re (16) estudioso del tema, se dice que es dependiente por cuanto el titular de su patrimonio -el pueblo- no lo administra directamente, sino que lo efectúa mediante sus representantes constituidos por la ley suprema en poderes políticos y éstos estructurados en órganos administrativos y de control.

El órgano de la voluntad -Poder Constituyente- da las normas básicas de organización política y de gestión gubernamental, administrativa y de control.

El órgano de la dirección -Poder Legislativo en el orden nacional- sanciona la planificación y el presupuesto y da las normas generales del procesamiento de la gestión ejecutiva.

Y el órgano ejecutivo -Poder Ejecutivo, también en el orden nacional- ejecuta las directivas acordadas por el órgano de la dirección ajustándose a la Constitución Nacional y a las leyes de aplicación.

Los actos y hechos en tanto se realizan y una vez reali

(16) Re, Juan A. "El Control en la Administración Pública Nacional Entidades Centralizadas y Descentralizadas" Universidad de Belgrano. Facultad de Ciencias Económicas. Año 1972. Págs. 9/11.

zados, han de ser controlados para determinar si se ejecutan o si han sido ejecutados, legal, contablemente, efectiva y eficientemente de conformidad con lo previsto en los pertinentes planeamientos.

, Dado el carácter de divisa de la organización estatal como se expresara, sus órganos de control tendrán los mismos caracteres, habiendo sido clasificados en su función como órganos de control interno y órganos de control externo.

Surge, entonces, que el control interno es aquel que se lleva a cabo por el propio ejecutivo o por personas u órganos dependientes directamente del mismo.

En el orden nacional se tiene a la Contaduría General de la Nación, órgano de control interno de la Administración Nacional y los denunciados en forma genérica Servicios Administrativos Contables, órganos de control interno en cada uno de los poderes, ministerios y entidades descentralizadas.

El control externo es el llevado a efecto por intermedio de organismos jerárquica y funcionalmente independientes de quien dispone la realización del acto o lo ejecuta.

En los países organizados democráticamente, doctrinariamente el órgano de control externo es por excelencia el parlamento; o sea el representante directo del pueblo.

En el ámbito nacional la Constitución Nacional consagra el principio expuesto al atribuir en su artículo 67 Inc.7) al Poder Legislativo las facultades de sancionar el presupuesto y la de aprobar o desechar la Cuenta de Inversión (denominada Cuenta General del Ejercicio por la Ley de Contabilidad de la Nación) y por otra parte el artículo 63 de la citada Carta Fundamental faculta a cada una de las Cámaras de Diputados y de Senadores para

citar a los Ministros del Poder Ejecutivo y recibir las explicaciones e informes que consideren convenientes.

Dicho control parlamentario es delegado en los aspectos concomitantes a la gestión ejecutiva y en los informes previos al control parlamentario ulterior, en las denominadas en doctrina órganos de control externo Parlamentario Delegado, designados como Contraloría Generales, Tribunales de Cuentas, etc., según la Constitución o legislación de cada Estado.

En el país la Ley de Contabilidad (Decreto-Ley n° 23.354/56 ratificado por la Ley n° 14.467) instituyó como órgano de control externo parlamentario delegado al Tribunal de Cuentas de la Nación.

Siendo el tema de la presente tesis doctoral "La Auditoría y el Control Interno en el Sector Público Nacional" se circunscribirá el inmediato desarrollo, al análisis de todo lo que se refiera al Control Interno poniendo énfasis en el órgano fundamental que tiene a su cargo su ejercicio, que en el país es: la Contaduría General de la Nación. Por otra parte, las consideraciones que se viertan serán válidas al otro campo, es decir, al externo, pues los controles se operan en el mismo terreno administrativo.

Capítulo 6. Control Interno en el Sector Público Nacional

Antes de entrar a consignar las disposiciones legales y reglamentarias que hacen al tema, se estima necesario efectuar algunas consideraciones sobre el presupuesto para lo cual se tendrá en cuenta un trabajo presentado por el Dr. Collazo (17) en las Ter

(17) Collazo, Oscar. "El Control de Legalidad y Gestión del Presupuesto Nacional. Su práctica y los Requerimientos Futuros Deseados". Revista Círculo de Contadores Fiscales del Tribunal de Cuentas de la Nación n° 9 Agosto 1972. Pp. 42, 43, 44

ceras Jornadas de Finanzas Públicas celebradas bajo el auspicio de la Universidad Nacional de Córdoba en Agosto de 1970.

El autor citado entiende que en su expresión más simple, el presupuesto puede ser definido como el plan y el mandato de la gestión financiera de un lapso. Es un trascendente acto de Gobierno que predetermina la acción a cumplir por el órgano ejecutivo en un período -en materia de gastos se limitan los conceptos y los montos y en materia de recursos señala las metas a cumplir en cada uno de ellos- y sobre la base de una cabal ejecución, a causa de antemano un resultado esperado.

Su significación económica se percibe al ser un planeamiento previsto y ordenado.

La Constitución crea los órganos directivo, ejecutivo y de control que se han de ocupar de la dinámica haciendal, asignándole sus funciones, determinando las fuentes de recursos que se podrán usar e imponiéndoles el primer ordenamiento a que han de ajustar su acción, o sea el presupuesto.

Al órgano directivo le asigna la función de disponer la forma, medida y oportunidad de los recursos a obtener y el destino, medida y oportunidad de su inversión por el órgano ejecutivo, mediante la ley de presupuesto.

Al órgano ejecutivo le asigna la función de concretarlo, dentro de los marcos descriptos.

De esa manera, resulta delimitado el mandato del órgano ejecutivo, de acuerdo a como se ha dicho en el capítulo anterior, a la característica de dependiente que tiene la Hacienda Pública, por su condición.

En consecuencia, el presupuesto es un mandato y de ahí deriva su significación jurídica.

Por otra parte, si el órgano directivo fija el presupuesto apreciando el sentir del momento, el presupuesto tiene también una significación política, ya que es el modo de expresar en cifras las aspiraciones del todo en ese momento.

El presupuesto es también un instrumento de control preventivo, de perfeccionamiento de la gestión y de política económica.

Es instrumento de control preventivo, ya que es un acto de control del órgano directivo poniendo límites conceptuales y cuantitativos en materia de gastos y fijando metas en materia de recursos. En lo contable lo que el presupuesto prevé -autoriza u ordena- hacer, constituye cuentas y habrá tantas subcuentas de diversa naturaleza y grado, cuantas sean las previsiones en que se divida el mandato.

La contabilidad y la administración, arbitran normas de procedimiento y control mediante las cuales, permiten:

- 1) Acusar el desarrollo de las previsiones;
- 2) Asegurar el respeto a las limitaciones;
- 3) Ante la eventual circunstancia de su transgresión, señalar el responsable de las mismas.

El presupuesto constituye, por ende, la base para controlar su cumplimiento.

Es instrumento de perfeccionamiento de la gestión, ya que permite conducir programas coordinados, medir durante su ejecución el esfuerzo realizado comparándolo con tales programas, puntualizar las desviaciones para buscar sus causas, etc.

Es un instrumento de política económica, ya que la demanda de bienes y servicios, al ponerlo en ejecución, juega como

componente de la demanda total, fuente esta de la renta y del volumen de salidas y de empleo.

En síntesis, puede afirmarse que para un adecuado aprovechamiento el presupuesto debería ser considerado en todos esos aspectos.

Ahora bien, si el presupuesto tiene las significaciones que han sido mencionadas y constituye el instrumento de todo lo dicho, para lograr lo que se espera, es necesario que él se ejecute tal como fué previsto. En consecuencia, resulta fundamental el control de su ejecución. Y, como el presupuesto, se dijo, es un mandato, el control de su gestión constituye una parte del control de legalidad, sin perjuicio que se lo pueda utilizar para ejercer el control de mérito.

De más está decir que todo lo expuesto sobre el presupuesto, es total e integralmente válido para la realidad nacional.

Para el análisis que se efectúa en este capítulo 6, se suprime la consideración del control preventivo para poder profundizar lo relativo a la gestión y su cumplimiento (control concomitante o continuo y ulterior o crítico).

En el esquema general de control interno que se desarrollará se aclara que las conclusiones tendrán validez absoluta para la hacienda central (Administración Central), a las haciendas anexas de erogación (Organismos Descentralizados que desarrollan una actividad administrativa) y para las haciendas para-estatales cuando se dé el hecho de considerárselas en el presupuesto y en el ambiente administrativo como organismos descentralizados.

Esto tiene su razón de ser dado que el artículo 136 de la Ley de Contabilidad de la Nación, determina que sus disposicio

nes son aplicables a las entidades descentralizadas, y ello en tanto y cuanto las respectivas leyes orgánicas no prevean concretamente y de manera expresa preceptos o procedimientos diferentes.

La jurisprudencia dice, que los organismos descentralizados son distintos del Estado, pero están inseparablemente unidos a él por el vínculo de la autarquía, lo que necesariamente supone el contralor legal directo que sobre dichas entidades ejerce el Poder Central especialmente el Poder Ejecutivo, como Jefe de la Administración.

El artículo 137 también de la Ley de Contabilidad Nacional reza que "El funcionamiento de las empresas del Estado se ajustará a las disposiciones prescriptas por la Ley 13.653 T.O.". Esta última se refiere a la organización y funcionamiento de las Empresas del Estado.

Pero con respecto a esto último, se debe tener en cuenta la Ley n° 20.558/73 que crea en jurisdicción del Ministerio de Economía la Corporación de Empresas Nacionales. Para la presente investigación bastaría consignar que de acuerdo al artículo 2, la Corporación tiene por objeto ejercer la conducción superior al servicio de los objetivos nacionales, de todas las empresas en las cuales el Estado:

- 1) tuviera propiedad absoluta.
- 2) poseyera mayoría del capital accionario.
- 3) administrare o controlare por aplicación de regímenes legales vigentes o que se establecieran.

El artículo 12 de la Ley citada, consigna que la Corporación ejercerá el control sobre las empresas incorporadas a través de un órgano que se denominará Sindicatura General, cuyas fun

ciones comprenderán:

- a) el control de la gestión empresarial
- b) el control de la legalidad de los actos de las empresas.

El artículo 13 establece que el órgano de control a que se refiere el artículo anterior, tendrá las siguientes funciones:

1º) En cuanto al Control de la Gestión empresarial:

- a) Evaluar el cumplimiento de los objetivos previstos en los planes de acción y presupuesto y analizar los desvíos registrados;
- b) Conocer y evaluar en forma sistemática las situaciones comercial, operativa, económica y financiera de la empresa;
- c) Dictaminar sobre la efectividad de la gestión empresarial frente a los objetivos fijados;
- d) Hacer recomendaciones con respecto a la gestión empresarial;
- e) Proponer las medidas correctivas de las desviaciones e incumplimientos observados.

2º) En cuanto al control de legalidad de los actos de la empresa:

- a) Observar los actos de la empresa cuando se estimaren que los mismos contraríen o violen disposiciones legales, reglamentarias, estatutarias o decisiones o asamblearias;
- b) Dar cuenta al directorio de las observaciones previstas en el inciso anterior, a los efectos de la aplicación de las medidas que correspondan, sin perjuicio de los casos de existencia de responsabilidad civil o criminal que se hará

efectiva por intermedio de la instancia judicial correspondiente.

- 3º) Establecer sistemas de auditoría externa permanente o periódica cuando la naturaleza, dimensión o características de la empresa lo requiera.
- 4º) Centralizar toda información referente a las empresas que requieran los organismos públicos en función de su competencia específica.

Finalmente, el artículo 14 prescribe que "Sin perjuicio de los deberes y atribuciones establecidas por la llamada Ley nº 19.550, que se harán extensivas a todas las empresas incorporadas, y por leyes especiales y normas estatutarias, los síndicos designados en las empresas tendrán las siguientes atribuciones y deberes:

- a) Certificar la información y estados contables que se establezcan en orden a lo dispuesto por el artículo 13:

.....

Importante para el caso resulta destacar el artículo 11 que dice "in fine" "La Ley de Contabilidad y de Obras Públicas serán de aplicación supletoria a lo que establezcan los estatutos y demás disposiciones reglamentarias".

En consecuencia, existe un régimen de control especial para las empresas incorporadas a la Corporación de Empresas Nacionales que, como lo establece el mencionado artículo 11 de la Ley nº 20.588, considera como de aplicación supletoria la Ley de Contabilidad de la Nación.

Esto último es importante, porque ratifica lo expresado, en cuanto las conclusiones que surjan de esta investigación estarán

referidas en principio a las entidades que se hallen comprendidas en la Ley de Contabilidad de la Nación.

Efectuadas estas últimas consideraciones que se estimaron ineludibles para un adecuado tratamiento del tema, se recuerda lo dicho, en cuanto el presupuesto es el instrumento esencial de la ejecución de la actividad estatal. En el orden local, el llamado Presupuesto General para la Administración Pública Nacional es el instrumento legal sancionado por el Congreso Nacional de acuerdo a lo establecido en el artículo 67 inciso 7 de la Constitución Nacional, se estiman los recursos que se calcula se recaudarán y se autoriza la realización de los gastos e inversiones pertinentes a concretarse en el ejercicio.

Siendo el propósito de este capítulo examinar el Control Interno en el Sector Público Nacional, se analizará y desarrollará la forma en que es controlada la recaudación de los recursos y la realización de los gastos e inversiones presupuestarias.

Como toda actividad estatal, la ejecución del Presupuesto General para la Administración Pública está reglada legalmente. Ya se ha dicho, pero no está de más repetirlo que es la Ley de Contabilidad -cuerpo de disposiciones aprobado por el Decreto n° 23.354 del 31 de diciembre de 1956, ratificado por la Ley número 14.467; cuyas modificaciones posteriores no se mencionan para no abundar citas legales que no hacen al fondo de la presente investigación- la que regla en sus aspectos principales la ejecución de presupuesto mediante normas expresamente fijadas en la misma y en aquéllas otras que la complementan.

La fuente de informaciones que da origen al control interno está constituida fundamentalmente en la Contabilidad General del Estado, la que de acuerdo con el artículo 65 de la mencionada Ley de Contabilidad, comprende las siguientes ramas:

- a) Presupuesto
- b) Movimiento de Fondos y Valores
- c) Patrimonio
- d) Responsables

Cada una de esas ramas, concreta las siguientes registraciones, establecidas en los artículos que se citan:

Artículo 66 - La Contabilidad de Presupuesto registrará:

- a) Con relación a cada uno de los créditos acordados:
 - 1) El Monto Autorizado,
 - 2) Los Compromisos Contraídos.
 - 3) Lo Mandado a Pagar,
 - 4) Lo Pagado;
- b) Con relación a cada una de las ramas de entradas:
 - 1) Los Importes Calculados,
 - 2) Los Ingresos al Tesoro.

Asimismo registrará la gestión de los residuos pasivos hasta su cancelación.

Artículo 67 - La Contabilidad del Movimiento de Fondos y Valores registrará las entradas y salidas del Tesoro.

Artículo 68 - La Contabilidad del Patrimonio registrará las existencias y las variaciones patrimoniales con especial determinación de los que se deriven de la ejecución de los respectivos presupuestos generales.

Se debe tener presente las disposiciones del artículo 70 de la Ley de Contabilidad, según el cual el Poder Ejecutivo, a propuesta de la Contaduría General de la Nación y oído que sea el Tribunal de Cuentas de la Nación, dictará el reglamento orgánico

a que se ha de ajustar el registro de las operaciones y la rubricación de los libros. Cabe destacar, que fundamentado en este artículo 70, el 2 de marzo de 1966 fue dictado el Decreto n° 1181 que aprobó el denominado Sistema de Contabilidad Integral que se halla vigente, y sin aplicación en la práctica.

Al cierre de cada ejercicio, la Contabilidad General del Estado concreta sus registraciones en lo que la Constitución Nacional en su artículo 67 inciso 7 denomina Cuenta de Inversión y que la Ley de Contabilidad en el Capítulo III llama más apropiadamente Cuenta General del Ejercicio.

La Cuenta General del Ejercicio, según el artículo 37 de la Ley de Contabilidad, estará formada por los siguientes esta dos contables:

- 1°.- De la ejecución del presupuesto general, que deberá reflejar lo autorizado por cada crédito y lo comprometido con cargo a los mismos,
- 2°.- De cada una de las cuentas de que trata el artículo 26,
- 3°.- De lo calculado y lo efectivamente ingresado en el ejercicio por cada ramo de entradas,
- 4°.- De lo recaudado y pagado, en cuanto tales ingresos y pagos se relacionen con el presupuesto general del ejercicio,
- 5°.- De los residuos pasivos a que se refiere el artículo 35,
- 6°.- De la evluación de los residuos pasivos correspondientes a ejercicios anteriores,
- 7°.- Del movimiento de fondos, títulos y valores operado durante el ejercicio,
- 8°.- Del activo y pasivo del tesoro al cierre del ejercicio,

- 9º.- De la situación financiera al cierre del ejercicio,
- 10º.- De la cuenta patrimonial, que deberá reflejar las existencias al iniciarse el ejercicio, las variaciones producidas durante el mismo como resultado de la ejecución del presupuesto o por otras causas y la situación al cierre,
- 11º.- De la deuda pública al comienzo y al final del ejercicio.

A la Cuenta General del Ejercicio, se agregarán los estados con los resultados de la gestión de las entidades descentralizadas.

Se verá a continuación, el control interno en el ámbito nacional, recalcoando nuevamente, que se suprime el tratamiento del llamado control preventivo, para ahondar en el estudio de los llamados control continuo o concomitante y control crítico o ulterior.

Como lo consigna en su texto el Dr. Collazo (18), el control interno será ejercido:

Control concomitante o continuo

A) Por la vía de órganos instituidos al efecto

Los Servicios Administrativos y Contables

Les corresponde, como funciones de control continuo:

- 1) El registro de la gestión financiero-patrimonial de la jurisdicción (artículo 76 inciso a) ajustado al reglamento

(18) Collazo, Oscar J. "Administración Pública" - Ediciones Marchi - Buenos Aires, octubre 1974. Página 145.

orgánico que dicte el Poder Ejecutivo, a propuesta de la Contaduría General y oído que sea el Tribunal de Cuentas, según el artículo 70 de la Ley de Contabilidad.

- 2) El control interno tendiente a asegurar la regularidad de aquélla (art.76 inc.b).

La Contaduría General de la Nación

A esta dependencia directa de la Secretaría de Hacienda le compete:

- 1) Ejercer el control interno (art.73 inc.b), Ley de Contabilidad; artículo 73, reglamentación).
- 2) Asesorar al Poder Ejecutivo en materia de su competencia (art.73 inc.c).
- 3) Intervenir las entradas y salidas del Tesoro y arquear sus existencias (art.73 inc.e).
- 4) Cuando intervenga en actos administrativos presuntivamente violatorios de disposiciones legales o reglamentarias, lo comunicará al Tribunal de Cuentas, suspendiendo su trámite y ejecución hasta tanto aquel se pronuncie (art.75), con lo que resulta órgano de información de ese Tribunal.

La Secretaría de Hacienda

Conforme a los artículos 18 del Decreto-Ley 17.130/67; 16 del 17.579/67 y 14 del 18.031/68, incorporado este último a la Ley Complementaria Permanente de Presupuesto por el artículo 17 del mismo, tal Secretaría podrá intervenir en forma permanente o transitoria o designar representantes en la administración financiero contable de las dependencias "que se financien directa o indirectamente, en todo o en parte,

con fondos del Tesoro Nacional" pudiendo requerir al efecto asesoramiento técnico a la Secretaría del Consejo Nacional de Desarrollo; las funciones, deberes y atribuciones de dichos representantes, se disponía entonces, serían establecidas por el Ministerio de Economía y Trabajo.

B) Control por la vía jerárquica

El control interno se ve también integrado por la acción de cada uno de los agentes que intervienen en la Gestión hacendal; existen dos vías jerárquicas:

- 1) La ascendente que contempla el artículo 95 de la Ley de Contabilidad: los actos y omisiones violatorias de disposiciones legales o reglamentarias comportarán responsabilidad solidaria para quienes lo dispongan, ejecuten o intervengan; los agentes que reciban órdenes de hacer o no hacer deberán advertir por escrito a su respectivo superior sobre toda posible infracción que traiga aparejado el cumplimiento de dichas órdenes, de lo contrario incurrirán en responsabilidad exclusiva si aquel no hubiese podido conocer la causa de la irregularidad sino por su advertencia u observación.
- 2) La descendente se ejerce cuando el superior pide informes a sus subordinados; puede ocurrir en cualquier peldaño de la escala administrativa, se basa en la organización misma y en dos incisos del artículo 86 de la Constitución Nacional: El Presidente de la Nación tiene las siguientes atribuciones: "es el Jefe Supremo de la Nación y tiene a su cargo la administración general del país" (inc.1) y "puede pedir a los Jefes de todos los ramos y departamentos de la administración, y por su conducto a los demás empleados, los informes que crea convenientes y ellos están obligados a darlos"(inc. 20).

Control ulterior o crítico

A) Por la vía de órganos instituidos al efecto:

Los Servicios Administrativos y Contables

Les corresponde:

- 1) Preparar, con tiempo suficiente, para su oportuno envío a la Contaduría General de la Nación:
 - a) antes del día 15 de cada mes, los estados de ejecución presupuestaria del mes anterior (Decretos 33.236/49 y 8.705/54, Circular n° 3/58-C.G.N.);
 - b) antes del último día hábil del mes siguiente, las cuentas de altas y bajas patrimoniales, correspondientes al mes (art.68 de la Reglamentación de la Ley de Contabilidad, Circular n° 14/65-C.G.N.);
 - c) antes del día 8 del mes siguiente al que corresponde la información, los estados mensuales de recursos y gastos de las cuentas especiales administradas (art.138, Ley n° 11.672-t.o.1943-Resolución n° 1.107/49-C.G.N.);
 - d) antes del día 31 de enero de cada año, los estados de constitución de residuos pasivos del ejercicio anterior (arts.35 y 36 de la Reglamentación de la Ley de Contabilidad);
 - e) antes del 15 de febrero de cada año, las cuentas y estados a que hace referencia el artículo 38 de tal Ley, a los efectos de la preparación de la Cuenta General del Ejercicio.
- 2) Examinar administrativamente las cuentas de los responsables internos (art.76, inc.c) Ley de Contabilidad).

- 3) Aprobadas que sean ellas, incorporarlas a la propia, para rendir en forma documentada su gestión al Tribunal de Cuentas (art.96 inc.g).

La Contaduría General de la Nación

A ella le compete:

- 1) Centralizar el registro de la gestión llevando en forma sinfónica las contabilidades de presupuesto y patrimonial (arts. 73 inc.a); 66; 68 de la Ley y 68 de su reglamentación); llevar el movimiento diario de fondos y valores operado por la Tesorería General (art.67); las primeras contabilidades registran en base a las informaciones mensuales de ejecución presupuestaria y de altas y bajas patrimoniales que le envían los servicios administrativos (Decretos 33.236/49 y 8.705/54, Circular 3/58-C.G.N., art.68 reglamentación Ley de Contabilidad, Circular 14/56-C.G.N.) sin perjuicio de los datos que posean por haber intervenido o llegado a su conocimiento, también lleva la Contabilidad Financiera que muestra el balance del Tesoro y el resultado de la gestión financiera anual y la de la Deuda Pública, con sus movimientos.
- 2) Compilar la Cuenta General del Ejercicio (artículo 73, inciso d) con:
 - a) los estados de constitución de residuos pasivos que le remiten los servicios antes del último día hábil laborable del mes de enero de cada año, debidamente intervenidos por el Tribunal de Cuentas o sus delegaciones (art. 35 y 36, reglamentación);
 - b) los estados que le envían, antes del 15 de febrero de ca

da año, dichos servicios, reflejando el movimiento habido en la respectiva jurisdicción; dichos estados deben ajustarse en su preparación a las normas, modelos e instrucciones dictados por la Contaduría General de la Nación oído que haya sido el Tribunal de Cuentas (artículo 38, ley y reglamentación);

- c) las informaciones que surgen de sus propios registros, que, en su caso, servirán de elementos de comprobación.
- 3) Remitir tal Cuenta General al Tribunal de Cuentas antes del 31 de mayo siguiente (artículo 38 Ley de Contabilidad).
- 4) Registrar en la Contabilidad de Responsables o de Deudores del Fisco, según corresponda, los cargos y descargos emergentes de los juicios de cuentas y de responsabilidad o del procedimiento de gestión de créditos incobrables.

B) Control interno por la vía jerárquica

La autoridad superior del respectivo poder (Presidente de la Nación, Presidente de cada una de las Cámaras, Presidente de la Suprema Corte de Justicia) los Ministros y Secretarios podrán juzgar la acción cumplida mediante las memorias que anualmente deben enviarles los respectivos servicios administrativos y contables (artículo 96, inciso h) de la Ley de Contabilidad).

En general, puede manifestarse que las disposiciones legales y su aplicación indicadas precedentemente, están referidas exclusivamente al control contable y legal de la ejecución presupuestaria.

En concreto, el control interno en el Sector Público Nacional, tal como está establecido legalmente cumple su cometido

verificando si en el procedimiento seguido para substanciar o ejecutar la contabilidad que se controla han sido contempladas las normas contables y legales que se establecen en las disposiciones vigentes. En la práctica se está avanzando mucho más allá, pero no se hallaría previsto en la ley.

Se aprovecha aquí para subrayar la conveniencia, aún cuando no sea éste el tema específico, de que se impone en forma inmediata en el país la racionalización del sistema de contabilidad pública, en forma tal que refleje la operativa y los resultados y permita medir la eficiencia de la gestión financiera, económica, patrimonial y social de la actividad gubernamental administrativa del Estado Nacional Argentino.

Claro está que el paso que se sugiere en el acápite anterior, sería condición necesaria para llevar a cabo la aplicación de la Auditoría y Control interno que se van a definir, no obstante, la utilidad de su esclarecimiento supera el inconveniente apuntado.

Representa un criterio avanzado en la materia la circunstancia de que los funcionarios, los legisladores y el público en general desean conocer si los dineros públicos se manejan apropiadamente y de acuerdo con las leyes vigentes, y si los programas de Gobierno se desarrollan en eficiencia, eficacia y economía.

Asimismo se aspira, aunque esto se halle subyacente, que aquella información sea suministrada o más bien avalada por técnicos profesionales especializados que tengan independencia y objetividad. Aparte de esto debería haber una dosis de moral pública que prevaleciera en los actos de estos últimos. He aquí lo que se interpretará será en definitiva la Auditoría Pública.

Pero antes de continuar con el desarrollo de estos as-

pectos y previamente a emitir las conclusiones a que se arribará sobre Auditoría y Control Interno en el Sector Público Nacional, conviene conocer con más detalle al órgano encargado de ejercer el Control Interno en aquel ámbito o sea la Contaduría General de la Nación.

Capítulo 7. Contaduría General de la Nación: Órgano de Control Interno en el Sector Público Nacional.

En primer lugar, se hará referencia a lo que estipula el artículo 72 de la Ley de Contabilidad de la Nación, ya mencionada:

Artículo 72.- La Contaduría General, que dependerá directamente del Ministerio de Hacienda, estará a cargo de un Contador General, de un Sub-Contador General y de un cuerpo de contadores, además del personal auxiliar que le fiije su presupuesto.

Para ejercer el cargo de Contador General, Sub-Contador General y contador, se requiere título de contador público, expedido por Universidad Nacional, o en su defecto, para este último tener diez años de actuación consecutiva e inmediata en la Contaduría General.

La condición de que los cargos superiores sean cubiertos por profesionales universitarios garantizan "prima facie" las tareas de la Contaduría General de la Nación. No obstante, se interpreta que la especialización posterior en este campo, se estima como la más adecuada solución para cubrir tales cargos. Por su puesto, no se está de acuerdo con lo que se establece en la parte final del artículo 72, los motivos son tan obvios, que no merecen comentario alguno.

Pero interesa tener en cuenta la función que le asigna el artículo 73 en su inciso b), cual es la de ejercer el control interno de la hacienda pública.

El Decreto n° 5506/58 reglamentario del citado artículo 73 de la Ley de Contabilidad de la Nación establece: "El controlador interno de la hacienda pública comprenderá:

- a) El registro de las operaciones y la formulación de balances y estados relativos a las mismas;
- b) La auditoría interna, que podrá ser integral o por el sistema de muestras y se ejercerá en la sede de los servicios administrativos para controlar la correcta registración de las distintas contabilidades, sin que ello signifique formular juicio de mérito acerca de la documentación respectiva;
- c) El análisis de la organización administrativo-contable, en los casos que se considere necesario, informando acerca de las conclusiones a que arribe a los funcionarios que corresponda o al Ministerio de Hacienda, proponiendo las medidas que procediere adoptar.

Los servicios administrativos suministrarán a la Contaduría General o a los funcionarios que ésta designe especialmente, a su solo requerimiento, los antecedentes y documentación necesarios para efectuar verificaciones, análisis, compulsas e informes.

El asesoramiento que requiera o se haga llegar al Poder Ejecutivo deberá tramitarse por el Ministerio de Hacienda.

A efectos de la intervención en la emisión y distribución de valores fiscales, las oficinas y reparticiones que utilicen tales elementos para la percepción de derechos, servicios o cualquier otra clase de contribuciones, darán cuenta a la Contaduría

ría General de los pedidos de impresión. La Casa de Moneda de la Nación no dará curso a pedidos en los que no conste la intervención de la Contaduría General".

En realidad este último aspecto, como el que se referencia en el inciso e) del artículo 73 de la Ley de Contabilidad: "Intervenir las entradas y salidas del Tesoro y arquear sus existencias" se hallarían involucradas en el citado inciso b) del artículo en cuestión.

Para completar este panorama sobre el órgano de control interno y en lo atinente al tema, se transcribirá a continuación la misión y funciones del Area Auditoría de Administración Contable (Decreto n° 251/74) que constituye una dependencia de la Contaduría General de la Nación.

"Misión: Realizar la auditoría de los organismos públicos en relación con las funciones de control asignadas a la Repartición por la Ley de Contabilidad y normas reglamentarias.

Funciones: 1) Realizar la auditoría interna en los Servicios Administrativos, expedir informes sobre su organización funcional interna, su regencia y situación financiera, la organización contable, el análisis de la rendición de cuentas y efectuar arqueos integrales de fondos y valores. 2) Elaborar informes, dictámenes, certificaciones y realizar toda clase de compulsas y peritajes contables solicitados por entidades públicas o privadas, nacionales o extranjeras".

Con respecto a este apartado 2) existe una función de control externo que le confiere a la Contaduría General de la Nación el Decreto n° 2613/66 (Auditoría en Entidades descentralizadas y empresas del Estado). Artículo 1°.- Facúltase a la Secretaría de Hacienda a que, por intermedio del cuerpo de Contadores Públicos de la Contaduría General de la Nación, practique la audito

ría de los balances anuales y cuadros demostrativos de pérdidas y ganancias o de resultados de las entidades descentralizadas y empresas del Estado, incluido Yacimientos Petrolíferos Fiscales. Artículo 2º.- Los contadores públicos de la Contaduría General de la Nación aplicarán para el cumplimiento de lo estipulado en el artículo anterior, las normas y procedimientos generalmente aceptados en materia de auditoría contable.

Artículo 4º.- Autorízase a los Contadores Públicos de la Contaduría General de la Nación para que por intermedio de la Secretaría de Estado de Hacienda emitan informes, efectúen certificaciones y realicen toda clase de compulsas y peritajes contables solicitados por entidades públicas o privadas, nacionales o extranjeras referentes a la situación patrimonial, económica y financiera de organismos públicos, cualquiera sea su naturaleza jurídica.

Destacable es el Artículo 5º.- que establece la obligatoriedad de la intervención de la Contaduría General cuando prescribe que "en el caso de que los informes, certificaciones, compulsas y peritaje sean solicitados por instituciones crediticias o de fomento nacionales o extranjeras, será de carácter obligatorio la intervención de los Contadores Públicos de la Contaduría General de la Nación". Es así que en los Contratos de Préstamo que la Nación Argentina celebra con el Banco Interamericano de Desarrollo, se establece que los estados financieros que debe presentar el prestatario a la mencionada institución de créditos serán dictaminados por la Contaduría General de la Nación. Salvo, que esta última repartición no pueda realizar la tarea recién entonces se recurriría a auditorías profesionales independientes. Ultimamente, el Banco Mundial ha requerido los servicios de la Contaduría General de la Nación para que dictamine estados financie-

ros que le deben ser remitidos de acuerdo al Convenio suscripto. Con respecto a esto último, cabe señalar que el caso concreto lo constituye la empresa Servicios Eléctricos del Gran Buenos Aires-S.E.G.B.A.

Por último el Artículo 6°.- del Decreto 2.613/66 establece que los Contadores Públicos a que se refieren los artículos anteriores, deberán tener la correspondiente habilitación para el ejercicio profesional, de conformidad con las disposiciones legales vigentes.

No cabe duda que al observador ortodoxo le llama la atención el contenido de este decreto, y no sería para menos, un órgano de control interno ejerce funciones de control externo. Pero ocurre que aquí es válida la apreciación que se efectuara al comentar los campos de la auditoría (interna y externa), las semejanzas se manifiestan con mayor intensidad que las diferencias. El principio de independencia organizativa de que hablaba HOLMES y MAITZ en las obras citadas se debilita, y prevalece el de independencia como actitud mental que se comparte ampliamente máxime cuando se está en la función pública donde el interesado es en definitiva uno sólo: el pueblo.

Por todo ello, no debería alarmar la mencionada circunstancia en este ámbito de aplicación de la Auditoría.

Eso sí debe tenerse en cuenta, no tanto el hecho de que el órgano de control dependa de uno u otro, sino que no se confundan los actos de gestión administrativa con los de control.

Retornando a la Ley de Contabilidad en su Artículo 73 y la pertinente reglamentación, se infiere que si bien no se halla definido el control interno, al menos se preocupa por establecer qué comprende.

Involucra, el registro de las operaciones y la formulación de estados contables, la auditoría interna y el análisis de la organización administrativo-contable.

Puede deducirse que el control, cubre los aspectos formales, legales, numérico y documental, no se hallan latente la eficiencia, eficacia y economía.

La auditoría interna se ve limitada a la verificación de la correcta registración de las distintas contabilidades que se llevan en el ámbito público. Asimismo, el análisis de la organización administrativo-contable no se establece que se realice siempre, sino cuando se lo estime necesario.

En síntesis el concepto de control interno es demasiado restringido en nuestra realidad nacional, y cabría entonces definirlo, en primer lugar, para que se adecúe al Sector Público y en segundo lugar, para ampliar su contenido. De la misma manera, ocurre con la Auditoría en el Sector Público, la cual no responde, como se ha visto a la moderna concepción de esta disciplina.

La Contraloría General de la República de Chile, en una publicación reciente,⁽¹⁹⁾ define al Sistema de Control Interno como: "Es el conjunto formado por la estructura de la entidad, el esquema delineado por los procedimientos y métodos y el sistema de información adoptados y coordinados dentro de una institución con el fin de:

- 1) Proteger y salvaguardar sus bienes y otros activos, contra pérdidas, bien sea por fraudes o por errores no intencionados.

(19) Contraloría General de la República de Chile-Departamento de Auditoría-Principios de Control Interno Aceptados para el Sector Público funcionalmente descentralizado. Santiago de Chile. Año 1973. Págs.201/202.

directamente con los registros financieros, Generalmente, incluye controles tales como análisis estadísticos, estudios de tiempo y movimiento, informes de actuación, programas de entrenamiento de personal, controles de calidad, etc."

Puede apreciarse que el concepto de control interno es amplio, y responde sin duda a una idea de adecuación de lo que se halla generalizado para el Sector Privado. Esto puede confirmarse sin mayor esfuerzo, volviendo a la lectura de lo que se expuso en el Capítulo 4 de esta Parte III. En consecuencia, y con la casi absoluta certeza de que si se continuara indagando sobre el particular se llegaría a idénticos resultados, se concluye la investigación con la última reflexión apuntada.

Evidentemente, sin pretender agotar el tema, con la gama de conocimientos adquiridos a través del material reunido y de la variedad de concepciones que se han venido vertiendo, se impone la etapa final de las conclusiones, de las cuales se aspira al menos que arrojen un haz de luz para que se tengan en cuenta: sus características peculiares y su grado de complejidad. Dicho esto, se abordará a continuación el último capítulo de esta Parte III, en el mismo se procura dar una definición sobre la Auditoría y el Control Interno en el Sector Público Nacional.

Capítulo 8. Concepto de Auditoría y Control Interno en el Sector Público Nacional.

Antes de intentar ensayar las pertinentes definiciones, cabría hacer un breve repaso general del camino recorrido hasta el presente capítulo. Esto es importante, porque aceptadas las premisas que se han tenido en cuenta, ellas constituirán la base de justificación del haber irrumpido en el tema escogido.

En primer lugar, se trató de caracterizar el campo de

acción en que debía actuar la disciplina porque se tenía conciencia de sus particularidades; en segundo lugar, se intentó demostrar que las materias referidas a la Auditoría y el Control Interno se hallaban fundamentalmente orientadas al Sector Privado; en tercer lugar, se reveló el concepto generalizado existente sobre Control y Control Interno en el Sector Público, enfatizando el análisis en lo concerniente al ámbito nacional, en cuyo campo pudo comprobarse que el concepto era demasiado restringido; en cuarto lugar, se consideró necesario conocer el órgano fundamental encargado de ejercer el Control Interno en el Sector Público Nacional; quedan entonces sólo pendientes de resolución las conclusiones a que se pretende arribar, ellas representarán los siguientes puntos de mira.

Se ha expresado, es el Dr. Matocq (20) quien lo sostiene, "que el hecho de existir el Control Interno, no dice que esté asegurado el fin del control deseado". Es necesario evaluarlo para apreciar en que medida cumple su cometido y cual es su grado de eficacia. Ello comprende entre otras funciones a la Auditoría interna. Asimismo, en una publicación trimestral (21) interesante por cierto, se asevera "que el enfoque actual de la auditoría establece como esencial que el auditor comprenda que un sistema fuerte de control interno es la clave de la eficiencia operativa y de una auditoría independiente y eficaz".

Por qué se efectúan estas reflexiones? porque al compartirlas, queda indicado el orden a seguir para su adecuado tratamiento. Por ello, se definirá primero el control interno y en segundo lugar, lo que debe entenderse por Auditoría.

(20) Matocq, Eugenio A. Obra citada. Página 329.

(21) Revista Internacional de Auditoría Gubernamental INTOSA I - Washington - Volumen nº 3 julio 1974. Página 1.

Con el propósito de cubrir de alguna manera el vacío que se advierte en el amplio campo virgen de definiciones expresas, y pretendiendo observar las peculiaridades propias del Sector Público, se propone lo siguiente:

CONTROL INTERNO: Es el conjunto de elementos constituidos por las Estructuras Orgánicas Funcionales de los Organismos de la Administración Pública representadas gráficamente por los llamados organigramas, el sistema contable que impera en la mencionada Administración--el que debe hallarse estructurado respetando las disposiciones legales vigentes, en particular la Ley de Contabilidad Pública--el sistema de información adoptado y coordinado para mantener una adecuada fiscalización sobre los recursos, gastos, activo y pasivo; vigilar si se cumplen la legislación y normas pertinentes; asegurar el grado de confiabilidad de la información que se utiliza para la planificación, programación y dirección; promover la eficiencia operativa; permitir la evaluación del logro de las metas propuestas e impulsar la adhesión a las medidas de política económica, financiera, administrativa del Sector Público, consecuentemente todo su campo de acción se extiende a todo el nivel institucional.

Puede apreciarse que el concepto es amplio, y abarca un ambicioso universo que pretende tener en cuenta lo vasto y completo de las modernas funciones que se le han encomendado al Sector Público. Si bien tiene algunas semejanzas con la definición que se brindara en el Capítulo anterior cuando se hizo referencia a una publicación efectuada por la Contraloría General de la República de Chile, se aspiró llegar más lejos cubriendo todos los aspectos conocidos.

Se intentó trascender con creces la idea del exclusivo

control legal y contable; para contemplar el que los tratadistas nacionales en su mayoría denominan control de mérito o substancial.

La definición, como no podría ser de otra manera, es aplicable al Sector Público Nacional, no se ignoran las dificultades que entraña el aceptar el concepto tal como se lo ha expuesto para un ámbito en que la ley misma restringe su contenido, pero debe constituir una meta deseable a corto plazo. La práctica está demostrando que el campo está siendo rebasado y comienza a extenderse lentamente hacia la dirección que se propone en la definición sobre Control Interno.

Si el Control Interno en el Sector Privado está modificando su enfoque, como no habría de adecuarlo el Sector Público que día a día dilata el ámbito de su actuación.

Por todo lo expuesto, es que no quiso escatimarse esfuerzo en abarcar el máximo en la definición, aún con el peligro de que pueda tildarse de utópica. Pero existe el convencimiento pleno de que el concepto que debe primar es el que se ha delineado, porque lo contrario, sería no aceptar la realidad de las circunstancias.

La adaptación de todo el mecanismo que acarrea el plasmar en la práctica, las ideas subyacentes en la definición apuntada para la realidad nacional, es bastante conocido que representa una labor ímproba y que requiere un trabajo de equipo técnico-especializado, pero debe ineludiblemente propiciarse para que se lleve a cabo a la brevedad posible. De lo contrario, se corre el riesgo de quedar relegados en función de la realidad de la gestión hacendal pública.

Como se pasa de inmediato a proyectar una definición sobre Auditoría en el Sector Público Nacional, y ésta se halla es-

trechamente correlacionada con el Control Interno, se volverá sobre el particular procurando ampliar las concepciones expuestas.

Agustín Loyo Rodriguez (22) ha considerado a la Auditoría Pública diciendo que "Es un conjunto de actividades que regula sistemáticamente los controles de evaluación de las operaciones del Estado, el cumplimiento de las normas legales y contables de cada país, así como también determinar la situación financiera y certificar los Estados. Es análisis, comprobación y evaluación de las operaciones administrativas y financieras del gobierno de un país o estado".

Más adelante, relata el autor que la Auditoría Pública, para un Estado moderno, es consecuencia inmediata de la Contabilidad Pública mediante la marcha de un sistema integral de las Cuentas de Gobierno.

La definición del mexicano Loyo Rodriguez, si bien es amplia, no satisface la inquietud que se tiene sobre esta materia. En realidad, no se ha logrado obtener a través de los autores consultados, otra definición sobre Auditoría Pública.

Se ha dicho casi al comienzo de este capítulo, que el enfoque actual de la auditoría establece como esencial que el auditor comprenda que un sistema fuerte de control interno es la clave de la Auditoría. Aquí no habría diferencias notorias, en cuanto a lo que se conceptúa sobre el particular en el Sector Privado.

Pero desde ya, puede advertirse que si el contenido que abarca la definición sobre el Control Interno es amplio y complejo, el de Auditoría será asimismo, vasto y difícil.

(22) Loyo Rodriguez, Agustín. Artículo citado pág.36.

Contrario sensu de lo que caracterizó a la definición a que se arribara sobre control interno que fué deliberadamente extensa, el concepto que se intentará dar sobre Auditoría será breve en cuanto a palabras, pero abarcará en su contenido un amplio y substancial espectro que incluye naturalmente la evaluación del control interno, tal como se lo ha particularizado en este trabajo.

Con pleno conocimiento de que las circunstancias siempre cambiantes del mundo actual, pueden hacer variar en cualquier momento la concepción que se tiene de una disciplina que, como la Auditoría se encuentra en permanente evolución, se pretenderá definirla para su aplicación en el Sector Público con ánimo de darle el más actualizado enfoque y previendo su futura proyección.

A través de los elementos recopilados y teniendo en cuenta las cualidades propias del Sector Público puede decirse que "LA AUDITORIA PUBLICA: Es la actividad profesional que tiene por objeto realizar: un examen de las transacciones financieras, cuentas e informes, incluyendo una evaluación del cumplimiento de las leyes y disposiciones legales vigentes; revisión de la eficiencia y economía en el uso de los recursos; un análisis que constate si los resultados esperados se han efectivamente alcanzado, todo ello con el propósito de producir informes que cubran los aspectos señalados".

Se analizará esta definición y se correlacionará con la efectuada para el control interno.

En primer lugar, se ha calificado como Pública a la Auditoría para distinguirla del concepto tradicional y generalizado tal como se ha visto oportunamente, y para que resulte aplicable al Sector Público.

En segundo lugar, se dice que es la actividad profesional para que no queden dudas en cuanto a la idoneidad de las personas que la deban ejercer, representa el aval o la garantía de que se hablara en otra parte de este trabajo.

Al respecto, se ratifica lo expuesto en cuanto a que serán los profesionales en Ciencias Económicas los que posean la idoneidad que requiere la misión. En una etapa posterior, también como se afirmara en la Parte I, sería necesaria una preparación adicional para cumplir más conveniente e integralmente su cometido.

Posteriormente la definición se refiere al examen de las transacciones financieras, cuentas e informes y cumplimiento de leyes y disposiciones legales vigentes, ello implica efectuar una evaluación sobre la eficacia del Control Interno imperante en la entidad bajo examen e incluye la verificación del estricto cumplimiento de las normas legales vigentes.

La revisión sobre la eficiencia y economía a la que se orienta a continuación el concepto de Auditoría Pública, tiene el propósito de determinar si la entidad cumple con sus funciones con el menor gasto posible de esfuerzo. Para estas prácticas poco económicas o ineficientes, el auditor debe tener en cuenta, al menos, lo siguiente:

- a) procedimientos, ya oficialmente establecidos o simplemente producto del accionar diario de la entidad, que son ineficientes o más costosos de lo justificable.
- b) duplicación del esfuerzo por parte de los empleados o entre los diferentes sectores.
- c) realización de trabajos que son poco útiles o que no tienen objetivos importantes.

- d) uso de equipos ineficientes o poco económicos.
- e) exceso de personal en relación al trabajo a realizar.
- f) mala utilización de los recursos.

Cabría destacar que la eficiencia y economía son términos relativos, por lo que es difícil dar una opinión sobre si una organización funciona al máximo nivel de eficiencia posible. Pero debería intentarse arriesgar algún juicio con las debidas aclaraciones.

El otro aspecto que cubre la definición señala la tarea a realizar atinente a la evaluación obtenida de los programas o actividades y objetivos en cuanto a los resultados alcanzados. En esto se debe considerar:

- a) la importancia y validez de los criterios utilizados por la entidad auditada para evaluar la efectividad en alcanzar los resultados de los programas.
- b) la exactitud de los datos obtenidos.
- c) la precisión de los resultados obtenidos.

Finalmente, se concluye con la emisión de un informe que cubra los aspectos señalados y que satisfaga las necesidades de todos los usuarios potenciales de los mismos. El informe será exacto, claro y completo.

Es atributo de la definición expuesta sobre Auditoría para el Sector Público, el que lleve involucrado el examen de la totalidad de los elementos que constituyen el control interno de conformidad con que a este último se lo ha apropiado para ser aplicable al Sector Público.

Para la realidad nacional, como no podría ser de otra

manera, el alcance de la definición excede al que surge de la reglamentación del artículo 73 de la Ley de Contabilidad de la Nación en lo concerniente a la Auditoría Interna. Es decir, que aquí se mantiene también válida la reflexión vertida al exponer sobre el control interno en cuanto a que la realidad rebasa al marco legal vigente.

La ventaja que ofrece la definición apuntada sobre Auditoría para el Sector Público se manifiesta en su extensión, porque posibilita su aplicación con amplio alcance al ámbito de su competencia. Por el contrario, un contenido restringido no estaría acorde con las circunstancias actuales e impediría la futura proyección de la actividad que lleva implícita.

Se ha preferido premeditadamente no efectuar la clasificación de la auditoría en interna y externa, porque a los fines de la investigación carecería de relevancia, o al menos, no tendría la que suele adjudicársele en el ámbito privado.

Esto es así, porque los objetivos en el Sector Público serían para ambas substancialmente los mismos. En la definición que se ha brindado sobre Auditoría Pública se hallarían fusionados, por así decirlo, los propósitos de emitir un juicio y de prestar un servicio a la Administración.

Sin embargo, se acepta lo que la doctrina sostiene en cuanto a que la diferencia estriba en tener en cuenta al órgano de quien depende el que debe ejercer la actividad. Por ejemplo, en el país tal como se halla actualmente estructurado la auditoría interna la efectuaría la Contaduría General de la Nación y la externa el Tribunal de Cuentas de la Nación.

En síntesis, y para finalizar con estas últimas consideraciones, puede decirse que, en contraposición con lo que se ha vis

to en el Capítulo 3 (campos de auditoría) las semejanzas que predominan en el Sector Público por su peculiaridad restan significación a la clasificación en análisis. Corrobora esta afirmación, la circunstancia de que el campo donde deben operar es el mismo y las tareas la llevan a cabo con escasas excepciones, profesionales en ciencias económicas.

Antes de finalizar esta Parte III, se desea dejar constancia de que la magnitud de las operaciones que se llevan a cabo en el Sector Público hacen extensible a este ámbito las consideraciones que sobre Auditoría Operativa se han efectuado en el capítulo pertinente, las razones son obvias como para ahondar al respecto, pero basta decir que el terreno se presenta propicio para su desarrollo.

Por otra parte, no escapa al criterio del lector avezado que la Auditoría Operativa se halla comprendida en la definición sobre Auditoría Pública.

Asimismo, tiene vigencia total lo referente a la Auditoría y Sistematización de Datos que se tratara en el Capítulo 1, es público y notorio que la implantación de sistemas electrónicos en el Sector Público se viene operando con acelerado ritmo y en forma permanente. Respecto a esto, urgiría la profundización del tema a nivel nacional.

Como complemento del tema abordado sobre Auditoría y Control Interno en el Sector Público Nacional, y contando ya con definiciones expresas sobre tales aspectos, se dedicará seguidamente la atención al análisis de las llamadas normas de auditoría generalmente aceptadas para verificar si contemplan a nivel científico-técnico la necesaria adaptación al Sector Público Nacional.

PARTE IV

NORMAS DE AUDITORIA GENERALMENTE ACEPTADAS

Con el apoyo de lo expuesto en la Parte III de este trabajo, y sorteada la dificultad de no tener adecuada y expresamente definida a la Auditoría y el Control Interno en el Sector Público Nacional, se examinarán las llamadas normas de auditoría generalmente aceptadas por hallarse éstas estrechamente vinculadas al tema principal.

El somero análisis complementario que se desarrollará, se interpreta servirá para dar mayor consistencia a las conclusiones y formulaciones finales.

En primer lugar, se efectuarán algunas consideraciones generales sobre el origen, evolución y contenido de las normas de auditoría, en segundo lugar se tratará de demostrar que se encuentran fundamentalmente orientadas al Sector Privado y finalmente, se proyectará adaptarlas, si fuera posible, al Sector Público Nacional estableciendo guías para su formulación.

Capítulo 1. Origen, evolución y contenido.

Desde febrero de 1941 surgió por primera vez el concepto de normas de auditoría generalmente aceptadas debido a que la Comisión de Cambios y Valores de Estado Unidos (SEC) sintió la necesidad de que los Contadores Públicos deberían aceptar más específicamente su responsabilidad en las auditorías realizadas que cayeran bajo su jurisdicción.

Con ese propósito emitió una enmienda a la regla que se refería al dictámen de los contadores agregándole un nuevo requi-

sito: "El dictámen del contador"
"(II) deberá declarar si la auditoría fué hecha de acuer-"
"do con normas de auditoría generalmente aceptadas aplica"
"ble en las circunstancias"

A partir de esta publicación, los órganos profesionales y principalmente, el Instituto Americano de Contadores, que desde su fundación ha llevado la pauta de la profesión en los Estados Unidos de Norteamérica y en casi toda América, vieron que era necesario definir lo que debería entenderse por normas de auditoría, porque la verdad es que no habían sido nunca definidas por algún cuerpo autorizado representativo de la profesión, obviamente, existían pero eran determinadas por cada profesional de acuerdo a su mejor juicio.

Para Francisco Javier Uribe (23) "las normas encuentran su primer origen, su origen natural, en la misma conciencia del Contador Público honesto y técnicamente responsable. Empero, toda vez que este profesional no actúa aisladamente, sino que forma parte de un grupo organizado, el mismo se ha hecho cargo de encauzar esa conciencia hacia preceptos escritos que orienten en su actitud a la contaduría pública en su conjunto". Para este autor, las normas de auditoría nacieron con la profesión aún cuando no se les haya dado forma escrita, ni se conocieran con ese nombre.

No se entrará en más detalles sobre estas disquisiciones teóricas, el hecho es, que al tratar de definir el Instituto Americano de Contadores el concepto de normas de auditoría surgieron discrepancias tanto entre los profesionales, como entre los organismos profesionales y gubernamentales. La confusión recayó,

(23) Uribe, Francisco Javier. Hay necesidad de modificar las normas de auditoría? Revista Finanzas y Contabilidad n° 2 - Febrero 1967. Editorial Finanzas SRL. México. Página 38.

principalmente, entre principios, normas y procedimientos de auditoría, expresiones que se usaban en la profesión descuidadamente.

Puede decirse, que del Instituto Americano de Contadores brota todo el desarrollo de las normas de auditoría que se conocen, puso las bases fundamentales y las dió a conocer en 1947 y desde entonces a la fecha ha sido muy poco lo que se ha agregado al contenido de sus declaraciones, las discusiones simplemente se han proyectado a tratar de explicar el significado y el alcance de las afirmaciones que de ahí se contienen.

La necesidad de la profesión de armonizar con el armazón de esfuerzos gubernamentales para proteger a los inversionistas a través de la operación SEC hizo que el Comité sobre Procedimientos de Auditoría del Instituto Americano de Contadores intensificara sus actividades tendientes, a determinar "que eran las normas de auditoría generalmente aceptadas por la profesión".

Después de varios intentos para diferenciar normas y procedimientos de auditoría que originaban confusiones, el Comité citado emitió su "Declaración Tentativa de Normas de Auditoría, su significado y alcance generalmente aceptados". Este informe presenta el pensamiento del Instituto que fue ratificado en 1954 en su folleto: Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas. Su significado y alcance.

En el informe se distinguen normas y procedimientos de auditoría ya que se afirma que las normas de auditoría se diferencian de los procedimientos de auditoría en que los últimos se refieren a los actos que van a ser ejecutados, mientras que las primeras tratan de las medidas de la calidad de la ejecución de esos actos y de los objetivos a lograrse en el empleo de los procedimientos a utilizar. Las normas de auditoría se refieren no solamente a las cualidades profesionales del auditor, sino también al ejercicio de su juicio en la conducción de su examen y en su informe.

Luego el informe presenta las conclusiones a que se llegó en los debates con la SEC, ya que esto constituyó un paso adelante en la solución del problema, y así nos dice:

I.- Del hecho de que normas y procedimientos no son lo mismo, la Declaración n° 6 expresa:

La Comisión en sus discusiones con el Comité, sacó una distinción entre normas de auditoría y procedimientos de auditoría El Comité entendió que esta distinción no ha sido explicada con suficiente claridad en la literatura contable y debería enfatizarse más de lo que está.

En cuanto a procedimientos, la Declaración n° 6, entresacando de la publicación de la SEC declara que, con referencia a los procedimientos normales de auditoría generalmente reconocidos, la Comisión tiene en mente esos ordinariamente empleados por contadores hábiles y esos prescritos por cuerpos autorizados que tratan en esta materia.

II.- Del hecho de que en su naturaleza las normas de auditoría son de dos clases:

De la Declaración n° 6, extrayendo de la publicación correspondiente de la SEC, surge que la Comisión tiene en mente respecto a las normas de auditoría que además del empleo de los procedimientos normales de auditoría generalmente reconocidos, su aplicación con competencia profesional por personas entrenadas apropiadamente.

Indirectamente, en sus debates con el Comité, la Comisión declaró que las normas de auditoría pueden ser consideradas como los principios fundamentales de la Auditoría que controlan la naturaleza y extensión de la evidencia a obtener por medio de los procedimientos de auditoría

De acuerdo con este concepto de naturaleza dual de las normas de auditoría, el Comité sobre Procedimientos de Auditoría, ha adoptado una doble clasificación, como sigue:

Grupo I

Normas personales o generales, gobernando tanto la ejecución del trabajo como la información.

Reflejan las normas que requieren que los procedimientos normales de auditoría generalmente aceptados reconocidos sean aplicados con competencia profesional.

Grupo II

Normas para:

- a) La conducta en el campo de trabajo, y
- b) La información relativa al mismo, reflejando esas normas de auditoría que pueden considerarse como los principios fundamentales de auditoría que controlan la naturaleza y extensión de la evidencia a obtener por medio de los procedimientos de auditoría.

Las normas del Grupo I son personales en su naturaleza, se refieren a la ejecución individual del auditor.

Las normas del Grupo II son de procedimiento, se refieren a los amplios objetivos a lograr en el empleo de los procedimientos a utilizar. Las primeras se refieren a las cualidades profesionales del auditor, las segundas al ejercicio de su juicio en la conducción de su examen y la información relativa a él.

Como puede apreciarse el Instituto Americano de Contadores adoptó un doble criterio para explicar el significado de normas de auditoría. Estos dos criterios sustentados son:

I.- Aquéllas normas que requieren que los procedimientos norma-

les de auditoría generalmente aceptados reconocidos, sean aplicados con competencia profesional, por personas entrenadas adecuadamente; y

II.- Normas de auditoría que pueden considerarse como los principios fundamentales de auditoría que controlan la naturaleza y la extensión de la evidencia a obtener por medio de los procedimientos de auditoría.

El Instituto Mexicano de Contadores Públicos (IMCP) en su Boletín n° 3 (24) relativo a normas de auditoría dice: "Las normas de auditoría son los requisitos mínimos de calidad relativos a la personalidad del auditor y al trabajo que desempeña, que se derivan de la naturaleza profesional de la actividad de auditoría y de sus características específicas".

En cuanto a normas y principios el Instituto Mexicano siguió el mismo criterio del Instituto Americano de Contadores, es decir, fusionó normas y principios de auditoría.

En lo referente a procedimientos de auditoría el Instituto Mexicano en el Boletín n° 2 (25) dice: "Se llama procedimientos de auditoría al conjunto de técnicas de investigación aplicables a una partida o grupo de hechos o circunstancias relativos a los estados financieros examinados, y mediante los cuales el contador público obtiene las bases para fundamentar su opinión sobre los estados financieros sujetos a su examen".

El Instituto Nacional de Contadores Públicos de Colom-

-
- (24) Instituto Mexicano de Contadores Públicos "Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas" Boletín n° 3, Diciembre 1956. México. Pág. 4.-
- (25) Instituto Mexicano de Contadores Públicos "Conceptos Generales" Boletín n° 2, Octubre 1956. México. Pág. 12.-

bia (26) define a las normas de auditoría como "aquéllas medidas de calidad de ejecución de los procedimientos y de los objetivos que se deben alcanzar en el trabajo". Se relacionan no solamente con las clasificaciones del profesional sino también con el juicio ejecutado por él en el desarrollo de su trabajo y en su informe.

El Colegio de Contadores Públicos Autorizados de Panamá (27) dice que: "Las Normas de Auditoría se diferencian de los procedimientos de auditoría en que los procedimientos, se refieren a actos que deben ser realizados, mientras que las normas tratan de medir la calidad de tal realización y se refieren a los objetivos perseguidos por el uso de los procedimientos adoptados. Las normas de auditoría, así distinguidas de los procedimientos, se ocupan por sí mismas no sólo de las cualidades profesionales del auditor sino también del criterio ejecutado por él en la realización de su intervención y su informe".

Se puede apreciar, que en mayor o menor medida, las definiciones son semejantes y aún idénticas en su contenido. No caben dudas tampoco que tienen su origen en el Instituto Americano de Contadores y en algunos casos (Panamá) son simplemente traducciones literales.

Podría aceptarse en general, que las normas de auditoría son aquéllas guías generales de acción o conducta suministradas al auditor como requisitos mínimos de calidad para ejecutar su trabajo a un nivel profesional.

(26) Instituto Nacional de Contadores Públicos de Colombia. Comité de Investigaciones Técnico-Contables. Comisión de Normas de Auditoría. Boletín n° 3. Febrero 1968. Pág. 1.-

(27) Colegio de Contadores Públicos Autorizados de Panamá. Boletín n° 33. Panamá. R. de P. 1967. Pág. 5.-

En cuanto a procedimientos de auditoría, podría afirmarse de que es la combinación de un conjunto de recursos particulares de investigación (técnicas) aplicables al examen de una partida o grupo de partidas de los estados financieros.

En la Parte III de este trabajo se ha visto el origen de la auditoría, se podría resumir en que la auditoría nació de ciertas necesidades provocadas por el desarrollo económico y siendo además una necesidad dentro de la propia naturaleza humana, es de estimarse que su importancia está en relación directa de esas necesidades de las que es satisfactor.

Esas necesidades fueron de tipo económico, financiero y administrativo.

Los medios de que se vale la auditoría para realizar sus objetivos y satisfacer las necesidades que se consignaron, son los procedimientos de auditoría.

Los objetivos pudiesen ser inmediatos o mediatos, los primeros consisten en la obtención de evidencia sobre un hecho o circunstancias que tienen relación con los estados financieros sobre los que el contador público dará su opinión, que es el objetivo último de su trabajo, es decir, que el objetivo mediano es el que busca el contador público para formarse un juicio sobre la razonabilidad de los estados financieros sujetos a examen y dar su opinión.

En resumen, estos son los puntos básicos que el auditor tiene en mente al realizar su trabajo. En un principio, el principal objetivo era buscar o localizar fraudes y errores en la empresa sujeta a examen. El llevar a cabo este objetivo requería que los métodos empleados por el auditor fueran sumamente detallados. Conforme los negocios fueron creciendo, sus necesidades de

El origen de esta expresión fué el requerimiento que hizo S.E.C. de que los Contadores Públicos se responsabilizaran más específicamente por las auditorías realizadas.

El auditor debería declarar si la auditoría fué hecha de acuerdo con normas de auditoría generalmente aceptadas; así fué, pero la profesión solo se preocupó de lo esencial o sea declarar qué eran las normas de auditoría y cuáles eran éstas, los demás adjetivos sobran.

Por eso, el Instituto Americano, sabiendo de antemano que no podrían ser generalmente aceptadas puesto que hasta entonces no se conocían, lo que hizo fue dar a conocer lo que él creía que debería aceptarse por la generalidad.

En conclusión, generalmente aceptadas es sólo una designación con que la profesión organizada quiere dar a entender lo que ella considera debería ser aceptado por todos o casi todos los Contadores Públicos.

Capítulo 4. La experiencia en la Argentina: Enunciación de las Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas

Siguiendo a Chapman (28) se dirá que "La Argentina ha sido precedida por otras naciones latinoamericanas -por ejemplo MEJICO Y CHILE- en la elaboración de normas de auditoría".

Se ha visto ya, que en México el Instituto Mexicano de Contadores Públicos Diplomados ha emitido boletines sobre normas

(28) Chapman, William Leslie. Normas de Auditoría. Trabajo presentado a la V Asamblea de Graduados en Ciencias Económicas. Rosario 1960. AUDITORIA - Normas Legales, Artículos y Trabajos Varios. Universidad de Buenos Aires. Facultad de Ciencias Económicas: Buenos Aires 1970. Página 37.

de auditoría inspirados en los "standars" estadounidenses.

Las normas chilenas, se refieren más a procedimientos que a criterios generales, aunque definen al auditor independiente expresando que es "un profesional" completamente ajeno a la planta de empleados del negocio.

El primer antecedente de lo que podría considerarse normas de auditoría, aparecen en las disposiciones del Código de Comercio, relativa a las funciones del síndico en las Sociedades Anónimas. Actualmente, el artículo 294 de la Ley 19.550 (Ley de Sociedades Comerciales) establece entre las atribuciones y deberes del síndico tareas de auditoría.

Asimismo, el artículo 281 de la Ley citada que establece las atribuciones y deberes del llamado consejo de vigilancia, contiene también trabajos de auditoría.

Más elocuente es el artículo 283 de la Ley 19.550 que menciona expresamente a "La auditoría anual".

El artículo 13 del Decreto-Ley n° 20.488/73 (ejercicio de las profesiones relacionadas a las profesiones económicas) dice "in fine" que "en la emisión de dictámenes, se deberán aplicar las normas de auditoría aprobadas por los organismos profesionales, cuando ello sea pertinente".

El Estatuto de Ciencias Económicas Decreto-Ley n° 5.103 y el Decreto n° 4.460/46 reglamentario del mismo, fijaron los primeros pasos hacia el establecimiento de normas de auditoría pero no se citaban expresamente.

En conclusión, puede decirse que lo que existe es la recomendación formulada por la VII Conferencia Interamericano de Contabilidad celebrada en Noviembre de 1965 en la Ciudad de Mar del Plata y aprobada por la VII Asamblea Nacional de Graduados en Ciencias Económicas realizada en Avellaneda en el año 1969.

- c) La obtención mediante la aplicación de procedimientos de Auditoría, de evidencia comprobatoria válida y suficiente.

3) Normas relativas al dictámen

- a) Siempre que el nombre de un profesional quede asociado con estados contables, deberá expresarse de manera clara e inequívoca la naturaleza de su relación con tales estados. Si practicó un examen de ellos el auditor deberá manifestar de modo expreso y claro el carácter de su examen, su alcance y el grado de responsabilidad que asume;
- b) El auditor debe declarar si en su opinión los estados examinados presentan razonablemente la situación financiera y los resultados de las operaciones de la entidad, conforme a principios de contabilidad generalmente aceptados y si los mismos se aplicaron uniformemente respecto al ejercicio anterior;
- c) Salvo expresa indicación en contrario por parte del auditor, se considerará que él estima que las declaraciones informativas que contienen los estados contables son razonablemente adecuadas;
- d) Cuando el auditor se considere obligado a presentar limitaciones o excepciones a algunas de las afirmaciones genéricas de su dictámen, deberá expresarla de modo claro e inequívoco, manifestar a cuál de tales afirmaciones genéricas se refiere e indicar los motivos y la trascendencia o importancia de la salvedad en relación con los estados contables considerados en conjunto. En su caso podrá llegar a abstenerse de expresar opinión o emitir una opinión negativa.

- e) Cuando el auditor considere no estar en condiciones de expresar una opinión profesional respecto a los estados contables tomados en conjunto, debe declararlo así de manera explícita aún cuando después de tal declaración podrá hacer los comentarios parciales que considere prudentes.

Para dar cumplimiento a la norma 2 c) se recomienda tener presente lo resuelto en la IV Conferencia Interamericana de Contabilidad, a saber:

- a) Comparación de estados contables con los registros de Contabilidad; además, realización de pruebas parciales y selectivas de estos últimos con la documentación en la extensión y profundidad que el auditor estime conveniente, considerando el resultado de su estudio y evaluación de la eficacia del control interno;
- b) Pruebas oculares y recuentos de activos de importancia como ser: valores de caja, inventarios físicos, activos inmovilizados, etc. El auditor debe, en este caso, guiarse por la importancia del activo y el control ejercido por la Empresa. Tomará además, todas las medidas necesarias para comprobar que todo el pasivo está reflejado en los estados contables;
- c) Confirmaciones directas con terceros por medio de: Certificados Bancarios, confirmaciones selectivas, de cuentas por cobrar, cuentas por pagar, etc., en la extensión que sea conveniente y factible en cada circunstancia.
- d) Examen de documentos importantes y autorizaciones complementarias, como escrituras de constitución, estatutos

Generalmente Aceptadas votadas en la VII Asamblea Nacional realizada en 1969.

En efecto, aquellos que se hallan en esta condición son: Capital Federal; provincias de Córdoba, Entre Ríos, La Pampa, Neuquén, Salta, San Luis y Tucumán. No obstante lo afirmado precedentemente, es importante destacar que la adhesión aludida -en casi todos los casos considerados- no es de carácter absoluto, sino limitada a determinadas condiciones, situaciones, circunstancias, importes, etc.

- 3) Por otra parte, se observa también que en caso de aquellos organismos profesionales que aún no se hallan adheridos a las Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas, existen -sin embargo- otras disposiciones y normas reglamentarias que tienden a fijar pautas o guías de actuación profesional en la emisión de dictámenes, opiniones y/o certificaciones de contador público.

Se encuentran en esta situación los Consejos Profesionales de las provincias de Buenos Aires, Corrientes, Mendoza, Río Negro, San Juan y Santa Fé.

A título ilustrativo se efectuará seguidamente un breve comentario sobre las normas y disposiciones vigentes en la Capital Federal y provincias de Buenos Aires, Córdoba, Corrientes, Entre Ríos, Mendoza, Neuquén, Río Negro, Salta, San Luis, San Juan, Santa Fe y Tucumán.

Capital Federal: en primer lugar y con referencia específica al Consejo Profesional de Ciencias Económicas, debe señalarse la sanción por ese alto organismo de la Resolución n° 170/69 del 25 de junio de 1969 por la cual se otorga carácter obliga-

torio -para los dictámenes que superen determinados importes- en la aplicación (como mínimo) de las Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas aprobadas por la VII Conferencia Interamericana de Contabilidad celebrada en Mar del Plata en el año 1965.

En el mes de diciembre de ese mismo año y luego de realizarse la VII Asamblea Nacional de Graduados en Avellaneda, el Consejo Profesional dictó una nueva resolución complementaria de la anteriormente señalada, por la cual se consideran incluidas dentro de las Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas a las llamadas Normas Específicas en materia de Dictámenes que habían sido recientemente sancionadas en esa Asamblea Nacional.

Es interesante destacar que el Consejo Profesional de la Capital Federal -dentro del ámbito de su jurisdicción- convirtió en disposiciones obligatorias a las recomendaciones aprobadas sobre normas de auditoría generalmente aceptadas tanto por la VII Conferencia Interamericana en 1965 como por la VII Asamblea Nacional en 1969.

Paralela y concomitantemente a lo actuado por el Consejo Profesional, es importante destacar la labor que le cupo al Colegio de Graduados en Ciencias Económicas en lo resuelto por la VII Asamblea Nacional en materia de normas de auditoría.

En su sesión del día 8 de noviembre de 1969, mediante una resolución, la Comisión Directiva del Colegio de Graduados en Ciencias Económicas de la Capital Federal, resuelve adherirse y recomendar la aplicación de las Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas recientemente aprobadas por la VII Asamblea Nacional reunida en Avellaneda tanto en materia de las llamadas "normas generales" como así también en las "normas específicas sobre dictamen".

Provincia de Buenos Aires: el Consejo Profesional de

esta Provincia a dictado varias disposiciones que tienden a regular la labor de los contadores públicos matriculados en sus tareas de auditoría.

En la actualidad rige una reciente Resolución n° 41/74 del 28 de setiembre de 1974, la cual reemplaza y deroga a las vigentes con anterioridad, o sea:

- Resolución n° 28/66 del 13 de mayo de 1966;
- Resolución n° 101/66 del 25 de noviembre de 1966;
- Resolución n° 105/68 del 22 de noviembre de 1968; y
- Resolución n° 83/72 del 27 de diciembre de 1972.

Conforme al texto de la disposición vigente en la actualidad, como las anteriores no existe ninguna obligatoriedad impuesta por parte de ese organismo provincial en cumplir las llamadas Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas, votadas y aprobadas en 1969, si bien se especifican con sumo detalle, las tareas y pautas que deberá adoptar el contador público en su desempeño profesional como auditor.

Por otra parte, en su oportunidad se han circularizado y difundido entre todos sus matriculados bajo el título de "Anexo de Resoluciones 28/66 y 105/68, el texto de las mencionadas Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas", para el conocimiento informativo de sus miembros.

Provincia de Córdoba: el Consejo Profesional de esta Provincia ha dictado varias disposiciones que tienden a regular la labor de los contadores públicos matriculados en sus tareas de auditoría.

Además de ello, a partir del año 1970 rigen —con ciertas limitaciones— las llamadas Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas en la formulación y emisión de los dictámenes profesionales.

Por otra parte, este organismo profesional ha recomendado a sus matriculados la utilización de determinados modelos ejemplificativos de dictámenes o certificaciones profesionales.

Provincia de Corrientes: el Consejo Profesional de esta Provincia ha dictado en el año 1969 la Resolución n° 101 por la cual tiende a regular y uniformar las normas en materia de emisión de informes, dictámenes y certificaciones profesionales para los contadores públicos matriculados en el ámbito de su jurisdicción.

De la información que pudo obtenerse de este trabajo y de la lectura de la mencionada norma no surge constancia alguna acerca de la obligatoriedad impuesta por parte de este organismo provincial en la aplicación de las llamadas Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas, si bien en la citada Resolución aprobada se especifican con bastante detalle y minuciosidad las tareas y pautas que deberán adoptar los matriculados en su labor profesional.

Provincia de Entre Ríos: el Consejo Profesional de esta Provincia también ha dictado disposiciones que tienden a regular la labor de los contadores públicos matriculados en sus tareas de auditoría.

En mérito a ello y conforme a la Resolución n° 16/70 a partir del año 1970 rigen con carácter obligatorio —con ciertas limitaciones en cuanto a importes— las llamadas Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas en la formulación y emisión de los dictámenes y certificaciones profesionales.

Asimismo, es importante destacar que este organismo profesional —con la publicación y distribución de un interesante y práctico cuadernillo titulado "Aranceles y Disposiciones Complementarias-Normas Técnico Profesionales sobre Estados Contables—

ha ilustrado a sus matriculados acerca de la utilización alternativa de determinados modelos ejemplificativos de dictámenes y certificaciones profesionales.

Finalmente, se ha tomado conocimiento que actualmente en la Comisión Especial de este Consejo Profesional se encuentra abocada al estudio y exámen de una nueva reglamentación a aplicar en materia de dictámenes y certificaciones de Contador Público.

Provincia de Mendoza: el Consejo Profesional de esta Provincia tiene en vigencia desde el año 1951 la Resolución Profesional n° 1, por la cual tiende a regular y uniformar las normas en materia de emisión de informes, dictámenes o certificaciones profesionales y conservación de los papeles de trabajo para los contadores públicos matriculados en el ámbito de su jurisdicción.

De la lectura de la mencionada norma surge una especificación detallada y minuciosa de las tareas y pautas que deberá adoptar el matriculado en sus labores profesionales de auditoría.

Por otra parte, y en base a información que ha logrado obtenerse, se ha tomado conocimiento de que se halla en estudio --dentro del ámbito de la Comisión de Reglamento e Interpretación de ese Consejo Profesional-- la posibilidad de redactar nuevas disposiciones en esta materia tendiente a la adhesión y adecuación provincial de las llamadas Normas Generalmente Aceptadas de Auditoría.

Provincia de Neuquén: llamativo resulta observar que a pesar de la muy reciente constitución y creación de este organismo profesional en el ámbito de esta provincia argentina, se hayan establecido en sus normas técnico-profesionales las disposiciones más adelantadas y modernas en el cumplimiento de las tareas y pautas que deberá adoptar el contador público matriculado en su desempeño profesional en labores de auditoría.

En efecto, este Consejo Profesional con fecha 21 de diciembre de 1971 dictó la Resolución n° 5 por la cual se establecen como obligatorias de cumplimiento por los profesionales en ciencias económicas matriculados en esta jurisdicción provincial, las llamadas "Normas Específicas sobre Dictámenes de Contador Público" referentes a Estados Contables conocidas entonces como Recomendación n° 1 (ahora, Dictamen n° 1) del Instituto Técnico de Contadores Públicos.

Es oportuno señalar que esas disposiciones profesionales incluyen a las denominadas Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas.

Provincia de Río Negro: el Consejo Profesional de esta Provincia tiene en vigencia desde el año 1967 una resolución por la cual tiende a regular y uniformar las normas en materia de emisión de informes y certificaciones profesionales con sus respectivas formalidades de presentación para los contadores públicos matriculados en el ámbito de su jurisdicción.

De la lectura de la mencionada norma surge una especificación detallada y minuciosa de las tareas y pautas que deberá adoptar el matriculado en su labor profesional para cada uno de los casos o circunstancias considerados.

A pesar de una muy breve referencia en los considerandos de la resolución comentada a las llamadas Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas, el texto dispositivo de la misma no contiene ninguna disposición obligatoria en ese sentido.

Se destaca también que este organismo profesional incluyendo un anexo a esa resolución ha ilustrado a sus matriculados acerca de la utilización alternativa de determinados modelos ejemplificativos de dictámenes y certificaciones.

Luego de la aprobación y sanción de la mencionada reso-

Provincia de San Juan: el Consejo Profesional de esta Provincia tiene en vigencia desde el año 1973 una resolución por la cual tiende a regular y uniformar las normas en materia de emisión de certificaciones profesionales con sus respectivas formalidades de presentación para los contadores públicos matriculados en el ámbito de su jurisdicción.

De la lectura de la mencionada norma surge una especificación detallada de los requisitos formales mínimos (artículo 3º) que deberá cumplir el matriculado en su labor profesional para cada uno de los casos o circunstancias considerados. No obstante ello, la resolución comentada no contiene ninguna disposición obligatoria con relación a las Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas.

Lo curioso de destacar es que este organismo profesional mediante la norma sancionada (artículo 2º) adopta los Principios y Normas Técnico-Contables generalmente aceptados para la presentación de los Estados Financieros. La disposición comentada incluye también un modelo ejemplificativo de certificación contable.

Provincia de Santa Fe: el Consejo Profesional de esta Provincia ha dictado varias disposiciones que tienden a regular la labor de los contadores públicos matriculados en sus tareas de auditoría.

Conforme al texto de esas disposiciones profesionales no existe ninguna obligatoriedad por parte de ese organismo provincial a las llamadas Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas, si bien se especifican con un detalle las tareas y pautas que deberá adoptar el contador público matriculado en su desempeño profesional en labores de auditoría.

Por otra parte, es importante destacar que ese organis-

mo profesional mediante la publicación y distribución de un interesante y sistemático cuadernillo impreso denominado "Compendio de Disposiciones y Normas Vigentes para el Ejercicio Profesional" ha ilustrado e informado a sus miembros matriculados sobre las disposiciones y normas establecidas en esa jurisdicción provincial.

Provincia de Tucumán: el Consejo Profesional de esta Provincia -que funciona bajo la denominación de "Colegio de Graduados"- tiene en vigencia desde el año 1970 una resolución por la cual tiende a regular y uniformar las normas en materia de emisión de informes y certificaciones profesionales con sus respectivas formalidades de presentación para los contadores públicos matriculados en el ámbito de su jurisdicción.

Conforme al texto de esa disposición profesional existe obligatoriedad por parte de los profesionales matriculados en ese organismo provincial a cumplir las llamadas Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas especificando -además- un detalle de las tareas y pautas que deberá adoptar el contador público matriculado en su desempeño profesional.

Asimismo, es dable destacar que ese organismo profesional -mediante la publicación y distribución de un interesante cuadernillo impreso denominado Reglamentación para Autenticación de Firmas- Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas ha ilustrado e informado a sus matriculados sobre las normas y disposiciones establecidas en esa jurisdicción provincial.

En fin, se podrían seguir enunciando algunas otras consideraciones sobre normas de auditoría generalmente aceptadas a través de trabajos preparados por el Instituto Técnico de Contadores Públicos, resoluciones aprobadas por Asambleas Nacionales de Graduados en Ciencias Económicas, etc. pero a los fines de la investigación sería innecesario extenderse en el tema.

Lo cierto es que conociendo a esta altura el origen, la evolución y el contenido de las llamadas normas de auditoría generalmente aceptadas la experiencia en la Argentina y su extensión a lo largo de su territorio, se advierte que se orientan básicamente al Sector Privado y se hallan referidas a la denominada Auditoría Externa.

Se hace indispensable entonces, adecuarlas al Sector Público de conformidad con los conceptos que sobre Auditoría y Control Interno se han vertido oportunamente. Amén de contar con el valioso elemento de las definiciones expresas, se conocen las normas de auditoría desde su origen habiéndoselas enunciado, y se actualiza la idea de que a los fines de la presente tesis (por hallarse referida al Sector Público Nacional) carece de relevancia la clasificación de auditoría interna y externa.

Por lo tanto, en el capítulo siguiente, previa mención de las disposiciones legales que se refieren a "Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas" en el Sector Público Nacional, se proyectará la necesaria adaptación de aquéllas a dicho Sector.

Capítulo 5. Normas de Auditoría para el Sector Público Nacional.

Antes de entrar a adecuar las normas de auditoría para el Sector Público, se hará una breve referencia a las disposiciones legales vigentes que las mencionan para ser aplicables al mismo.

a) Disposiciones legales referidas al Sector Público Nacional.

En primer lugar, cabría señalar que en la Ley de Contabilidad de la Nación ya mencionada en el presente trabajo, solo se hace una referencia a la auditoría interna en el inciso b) de

la reglamentación del artículo 73. Se recuerda que el carácter de aquélla era muy restringido. Lo cierto es, que no se citan en la Ley expresamente a las llamadas normas de auditoría generalmente aceptadas.

El artículo 6° de la Ley n° 13.653 (organización y funcionamiento de las Empresas del Estado) consignaba que "El Tribunal de Cuentas de la Nación ejercerá el control de los organismos a que se refiere la presente Ley, mediante el procedimiento de auditoría contable, en todos los aspectos relacionados con su desenvolvimiento legal, económico, financiero y patrimonial....".

Debe tenerse en cuenta que la Ley n° 20.558/73 determinó que la Corporación de Empresas Nacionales ejercerá el control sobre las empresas incorporadas al régimen, por lo que se excluyó a las mismas del Control del mencionado Tribunal de Cuentas de la Nación.

El Decreto n° 5.883/55 reglamentario de la Ley n° 13.653 en su artículo 14 dice: ".... la referida fiscalización se ejercerá de acuerdo con el procedimiento de auditoría contable y contemplando todos los aspectos relacionados con el desenvolvimiento económico-financiero y patrimonial de cada empresa" . Esto tampoco tiene vigencia en la actualidad, pero se lo consigna a título ilustrativo y para corroborar algunas consideraciones que se efectuarán luego sobre el particular.

Se hallan vigentes las disposiciones que se transcribirán seguidamente aunque han sido indicadas oportunamente en la Parte III; el artículo 2° del Decreto n° 2.613/66 (Auditoría en Entidades Descentralizadas y Empresas del Estado) establece que: "Los Contadores Públicos de la Contaduría General de la Nación aplicarán para el cumplimiento de lo estipulado en el artículo an-

terior, las normas y procedimientos generalmente aceptados en materia de auditoría contable". Puede advertirse, que se halla excluida la denominada Administración Central del Sector Público Nacional.

El artículo 13 de la Ley n° 20.558/73 referido al régimen de control, expresa en el apartado 3°) que la Corporación a través de un órgano que se denominará Sindicatura General puede "Establecer sistemas de auditoría externa, permanente o periódica cuando la naturaleza, dimensión o características de la empresa lo requiera". Tampoco se mencionan aquí a las normas de auditoría generalmente aceptadas.

Finalmente, y para concluir con estas breves referencias sobre disposiciones legales atinentes al tema en lo que hace al Sector Público Nacional, se debe tener presente lo manifestado en la Parte III al hablar de la Contaduría General de la Nación cuando se decía, que a través del Area Auditoría de Administración Contable se tenía como misión realizar la auditoría de los organismos públicos en relación con las funciones de control asignadas a la Repartición por la Ley de Contabilidad y normas reglamentarias. No se hace alusión a las normas de auditoría generalmente aceptadas.

Existe una circunstancia que es menester destacar, y sobre la cual se volverá específicamente en posterior parte de esta tesis, y que se relaciona con las funciones que le asigna el citado Decreto n° 2613/66 a la Contaduría General de la Nación. En efecto, al tener que emitir dictámenes por intermedio de los Contadores Públicos de esa Repartición para cumplimentar cláusulas contractuales con entidades de crédito internacional y contemplar que la tarea a realizar deberá efectuarse de conformidad con requisitos de auditoría establecidos por la entidad crediticia, im-

plícitamente surgen las normas de auditoría generalmente aceptadas porque de acuerdo a las condiciones estipuladas, su aplicación es prácticamente obligatoria. Se aclara que la entidad crediticia a que se alude se refiere concretamente al Banco Interamericano de Desarrollo (BID).

En conclusión, puede inferirse como consecuencia de la revisión efectuada que, con excepción de todo lo relacionado con el Decreto n° 2.613/66 (que en la práctica se aplica casi con exclusividad para cumplimentar obligaciones contractuales con el B. I. D.) no se mencionan a las normas de auditoría generalmente aceptadas. Asimismo, también se deduce que la aplicación de estas guías tiene un carácter restringido en cuanto se limita a las entidades descentralizadas y empresas del Estado (tienen que ser prestatarias del BID) dejando de lado el amplio espectro de la Administración Central.

Sin desear precipitar formulaciones que merecen un más exhaustivo análisis, podría admitirse en primera instancia que, dado el carácter comercial e industrial que asumen algunas empresas del Estado y entidades descentralizadas en el Sector Público Nacional, las denominadas Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas pudieran tener idéntica aplicación a como viene aconteciendo con el Sector Privado. Pero baste recordar las características peculiares que tiene la Hacienda Pública, tema expuesto con alguna profundidad en el presente trabajo, para no aventurar una aceptación sin reservas de una mera adaptación integral.

Más compleja y evidente resulta la aplicación lisa y llana de las denominadas normas de auditoría generalmente aceptadas a las entidades públicas comprendidas en la Ley de Contabilidad de la Nación. Fundamentalmente la atención se concentrará desde este instante en esta cuestión y se circunscribirá al campo

en que rige la Contabilidad Pública.

Será necesario adaptar las normas de auditoría generalmente aceptadas y compatibilizarlas con la definición que se ha vertido en el capítulo final de la Parte III de esta tesis doctoral. Este será el objetivo inmediato, teniendo en cuenta, como se ha manifestado, que la aplicación de las formulaciones a que se arrije tendrán como principal destinatario dentro del Sector Público Nacional a las entidades públicas comprendidas en la Ley de Contabilidad de la Nación.

b) Objetivos de las Normas de Auditoría para el Sector Público.

Se había revelado en el Capítulo 1 de esta Parte IV que para el Sector Privado los objetivos de las normas de auditoría podrían ser inmediatos o mediatos, los primeros se había dicho consistían en la obtención de evidencia sobre un hecho o circunstancias que tienen relación con los estados financieros sobre los que el contador público dará su opinión, que es el objetivo último de su trabajo, es decir, que el objetivo mediano es el que busca el contador público para formarse un juicio sobre la razonabilidad de los estados financieros sujetos a examen y dar su opinión.

De conformidad con la definición esbozada en esta tesis sobre Auditoría y Control Interno para el Sector Público los objetivos que deberán perseguir las normas de auditoría son obviamente mucho más amplios, la enorme demanda de información ha aumentado la Auditoría Gubernamental de modo que ya no concierne exclusivamente a las operaciones financieras, sino también se ocupa de si los organismos del gobierno están logrando los objetivos previstos en los programas y si sus erogaciones se están haciendo con economía y eficiencia y de acuerdo con las disposiciones legales vigentes.

Las normas de auditoría que se proyectarán estarán dirigidas a cubrir este campo más amplio de aplicación, aunque se tiene conciencia que en una primera etapa y dadas las condiciones actuales (en nuestro país) se hará difícil su integral aplicación, pero de lo que no deben caber dudas, es de que la meta fijada no habrá de ser variada.

Como ejemplo concreto y real de lo que viene ocurriendo en el ámbito nacional, la Contaduría General de la Nación, órgano de control de la Hacienda Pública Nacional, ya viene transitando de alguna manera desde hace algunos años el campo de la auditoría tal cual se la propone en la presente tesis doctoral. Los profundos cambios que se han producido y que se producen en las áreas de su competencia y referidos al tema, la han llevado a operar en la forma descripta.

En síntesis, habiendo un terreno propicio y existiendo la necesidad impostergable de contar con guías para desarrollar tareas de auditoría se hace imprescindible adaptar o crear si es necesario los instrumentos idóneos para llevarlas a cabo, estimándose entonces que una herramienta fundamental será el contar con expresas normas de auditoría que sean aplicables al Sector Público Nacional. A ello se dedicará el Apartado siguiente.

c) Guías para la formulación de Normas de Auditoría para el Sector Público Nacional.

Constituye el propósito de este Capítulo el enunciar tentativamente un conjunto de normas destinadas a ser aplicadas en las auditorías de los organismos públicos para realizar tareas integrales o parciales del trabajo de auditoría regido por estas normas.

La aplicación de las normas de auditoría que se proyectarán se extiende a los dos campos de la auditoría (interna y externa), ello en razón de los fines básicos que se persiguen en la presente tesis doctoral y como consecuencia de la premisa adoptada en cuanto a que la clasificación generalizada que prima en el Sector Privado carecería de relevancia para el ámbito público.

Se pretenderá que las normas de auditoría que se formulen establezcan el campo y la calidad de las tareas, como asimismo contemplen las características que debe tener un informe de nivel profesional técnico especializado.

La profesión en nuestro país como ya se ha expuesto, ha recomendado normas y procedimientos aplicables a auditorías realizadas para emitir opinión sobre la razonabilidad (equidad) con que los estados financieros presentan la situación patrimonial-financiera y los resultados, pero se ha demostrado que se hallan dirigidos fundamentalmente al Sector Privado. Es por esto, que se hace necesario ensayar las pertinentes formulaciones de normas de auditoría que tiendan a satisfacer el mayor alcance que se ha denunciado para el Sector Público.

Es principio básico en una sociedad democrática que los gobiernos y organismos a quienes se les otorgan recursos públicos y facultades para aplicarlos, sean responsables de rendir cuenta de sus acciones. Esta responsabilidad está implícita en la tarea gubernamental aunque no siempre se halla adecuadamente definida en la legislación. Teniendo en cuenta esto, debería identificarse no solo los objetos a los que se han destinado los recursos públicos, sino también la forma y resultado de la utilización de aquéllos.

En el concepto anterior que responde substancialmente al contenido de la definición expresa que sobre Auditoría para el

Sector Público se vertió en la Parte III de este trabajo, se hallan involucradas las premisas fundamentales en que se basarán las normas de auditoría que se intentarán enunciar.

Consecuentes con la definición apuntada, las normas de auditoría se estructurarán de modo que se tengan en cuenta tres aspectos fundamentales de auditoría:

1) Financiero y Legal: Señala: a) si las operaciones financieras se realizan adecuadamente; b) si los informes contables de una entidad se presentan satisfactoriamente; c) si la entidad ha respetado las disposiciones legales vigentes.

2) Economía y Eficiencia: Señala si la entidad está administrando y utilizando sus recursos (personal, patrimonio, etc.) en forma económica y eficiente, denunciando las causas de todo de sempeño anti-económico o ineficiente, incluyendo defectos en el sistema de información, en los procedimientos administrativos o en la estructura orgánica funcional.

3) Resultados Programáticos: Señala si los resultados proyectados y deseados se están logrando, si los objetivos establecidos por los órganos competentes se están cumpliendo y si la entidad ha tenido en cuenta alternativas que pudieran brindar los resultados perseguidos a menor costo.

El cubrir estos tres aspectos simultáneamente es una meta deseable, por demás ambiciosa quizá, pero a ello debe tenderse en un futuro no muy lejano. Mientras tanto, al decidirse la realización de una auditoría será necesario definir cuál o cuáles de los tres aspectos habrán de ser analizados, o bien, si se está en condiciones prácticas (difícil por el momento, al menos en nuestro país) de establecer que se cubrirá la totalidad de los aspectos referidos.

En resumen, teniendo en cuenta los alcances que se han enunciado precedentemente y las definiciones que sobre Auditoría y Control Interno para el Sector Público Nacional se han efectuado en la Parte III, se consignarán seguidamente las que se denominarán Guías para la Formulación de Normas de Auditoría.

I - NORMAS GENERALES

- A - El alcance integral en una auditoría para el Sector Público Nacional debiera abarcar:
- a) un exámen de las transacciones financieras, cuentas e informes, incluyendo una evaluación del cumplimiento de las leyes y disposiciones legales vigentes.
 - b) una revisión de la eficiencia y economía en el uso de los recursos.
 - c) un análisis que constate si los resultados esperados se han efectivamente alcanzado.
- B - Los profesionales designados para realizar la auditoría deben ser personas que, teniendo título profesional o universitario oficialmente reconocido o la habilitación oficial correspondiente, reúnan la idoneidad adecuada para las tareas que se le encomiendan.
- C - La entidad auditora a través de los profesionales que la integran mantendrán el cuidado y cautela digno del ejercicio profesional.
- D - En todos los aspectos del trabajo de auditoría, la entidad auditora a través de los profesionales que la componen mantendrán una actitud de independencia.

II - NORMAS RELATIVAS A LA REALIZACION DEL TRABAJO

El trabajo de auditoría debería comprender:

- A - Una adecuada planeación y supervisión de las tareas a realizar por los individuos designados por la entidad auditora.
- B - Una revisión sobre el cumplimiento de las leyes y disposiciones legales vigentes.
- C - Una evaluación del sistema de control interno para apreciar en que medida asegura el cumplimiento de la legislación y normas pertinentes, en qué grado brinda correcta información, cómo contribuye a promover la eficiencia operativa, en qué medida permite analizar el logro de las metas propuestas e impulsa la adhesión a las medidas de política económica, financiera, administrativa del Sector Público.
- D - Un examen de los elementos obtenidos para acumular suficiente evidencia probatoria válida para proporcionar al auditor o entidad auditora una base razonable a las opiniones, juicios, conclusiones o recomendaciones que deban emitir.

III - NORMAS RELATIVAS A LOS INFORMES

- A - Se elevarán informes escritos de auditoría a los funcionarios de los organismos que requirieron o instrumentaron la realización de las tareas. (Debe advertirse que no representan los casos comunes, pues en el Sector Público Nacional las tareas por lo general las encomienda el correspondiente órgano de control). Se remitirán copias a otros funcionarios que puedan ser responsables de actuar sobre la base de lo diagnosticado o recomendado y a otros responsables autorizados para recibir tales informes.

B - Los informes se emitirán en, o antes de la fecha especificada por ley, reglamentación u otro convenio y en todo caso lo más pronto posible para su utilización oportuna por los funcionarios responsables.

C - Cada informe:

- a) Será lo más conciso posible, cuidando de que sea lo suficientemente claro y completo para que lo entiendan todos los usuarios potenciales.
- b) Presentará los hechos exacta, completa y verazmente.
- c) Presentará los resultados y las conclusiones de manera objetiva y en palabras tan claras y simples como el tema lo permita.
- d) Incluirá únicamente información, resultados y conclusiones concretas, adecuadamente respaldados por evidencia probatoria, recopilada durante la realización de las tareas para demostrar y probar si es necesario el fundamento, corrección y veracidad de las aseveraciones del informe.
- e) Cuando sea procedente incluirá recomendaciones del auditor o auditores para realizar mejoras en los procedimientos o en el tratamiento de asuntos donde detecte problemas. Para cooperar con la implementación o planeamiento de las acciones correctivas el informe deberá señalar las causas de las deficiencias notadas.
- f) Se dará mayor énfasis a las mejoras futuras, los comentarios críticos deberán tener sentido constructivo a los fines de alentar reacciones favorables a las recomendaciones sugeridas.
- g) Incluirán la opinión de los funcionarios responsables del organismo auditado respecto a los resultados y conclusiones que proyecta presentar en su informe. Es conveniente

que las opiniones sean recabadas por escrito y se presentarán y comentarán objetivamente en el informe definitivo.

- h) Se explicará con claridad el campo abarcado y el objetivo de la auditoría realizada.

D - Todo informe de auditoría de carácter financiero:

- a) Contendrá la opinión del auditor o auditores sobre la veracidad de la información contable examinada.
- b) Indicará si los informes financieros se han preparado de acuerdo con normas legales vigentes o usuales de contabilización aplicables a los organismos públicos auditados y sobre bases compatibles entre un período y otro. Los cambios significativos de sistemas o procedimientos contables y sus efectos en los informes financieros deberán explicarse en el informe de auditoría.
- c) Indicará si el examen de la información financiera se llevó a cabo de acuerdo con las normas de auditoría enunciadas en 1) y 2) de estas guías.
- d) Incluirá toda información suplementaria pertinente respecto a los informes financieros analizados, que pueda ser necesaria para una exposición completa e informativa acerca de las operaciones financieras del organismo. El informe del auditor o auditores señalará el cumplimiento y en su caso las transgresiones a las disposiciones legales vigentes referentes a la materia analizada.

Para dar cumplimiento a la Norma D relativa a la realización del trabajo se recomienda tener presente los siguientes procedimientos de auditoría:

- a) Comparación de estados contables con los registros de contabilidad que se lleven en el Sector Público; además realización de pruebas parciales y selectivas de estos últi-

- mos con la documentación en la extensión y profundidad que el auditor o auditores estimen conveniente, considerando el resultado de su estudio y evaluación de la eficacia del control interno.
- b) Pruebas oculares y recuentos de activos de importancia como ser: valores de caja, inventarios físicos, etc. El auditor y/o auditores debe o deben guiarse por la importancia del activo y el control que ejerce el Organismo. Tomará todas las medidas necesarias para comprobar que todos los recursos y los compromisos de la entidad están reflejados en los estados contables.
 - c) Confirmaciones directas con terceros por medio de: Certificados Bancarios, confirmaciones selectivas de cuentas por pagar, etc. con la extensión que sea conveniente y factible en cada circunstancia.
 - d) Examen de documentos importantes y autorizaciones complementarias, como contratos, licitaciones, reglamentaciones internas, circulares, cartas orgánicas para la formación de las correspondientes opiniones, juicios, conclusiones o recomendaciones.

Cumplido el cometido de establecer guías para la formulación de normas de auditoría a ser aplicadas al Sector Público Nacional, se considera necesario efectuar un breve examen de los denominados principios contables generalmente aceptados para adecuarlos, si fuera viable, a las características peculiares que se ha observado, tiene la Hacienda Pública.

En consecuencia, el proponer Guías para la formulación de Principios Contables para el Sector Público Nacional constituirá la meta de la Parte V de este trabajo.

PARTE V

PRINCIPIOS CONTABLES GENERALMENTE ACEPTADOS

Es sabida la estrecha relación que existe entre la auditoría y la aplicación de los principios contables, estos últimos y los principios y procedimientos que gobiernan las auditorías están vinculados entre sí y forman un conjunto integral. Sin un conjunto de principios fundamentales contables no serían posibles los principios de auditoría, esto por sí solo revelaría la enorme trascendencia del tema para los fines de esta tesis doctoral.

Pero antes de efectuar la pertinente indagación sobre este primordial aspecto, se desea dejar aclarado que el análisis no pretende de ninguna manera agotar el tema ni examinarlo con el detenimiento y profundidad que el mismo merecería, sino que se interpreta que por estar íntimamente relacionado con la auditoría surge la necesidad ineludible de realizar una breve investigación para conocer si estos llamados principios contables generalmente aceptados son aplicables o no al Sector Público, o si es necesario adecuarlos o crearlos para dicho ámbito si no fuere posible su adaptación.

Para incursionar apropiadamente en la materia, en primer lugar se hará una breve referencia sobre los mencionados principios a los fines de revelar su orientación, luego se expondrán los antecedentes correspondientes al ámbito nacional y por último para finalizar con estas generalidades se enunciarán y definirán los principios vigentes.

Establecidas estas pautas, y una vez demostrado que la orientación que guardan los principios generalmente aceptados está

dirigida fundamentalmente al Sector Privado, se intentarán establecer guías para la formulación de principios contables para ser aplicados al Sector Público Nacional.

Capítulo I. Generalidades

En todos los órdenes de la vida, en los que el hombre a través de su comportamiento actúa guiado por disposiciones normativas-coercitivas-voluntarias-necesarias o convenientes- que lo rigen, se habla de principios, normas, reglas, leyes, convencionalismos, etc. en forma indistinta para indicar que existe un "otro yo" que le marca rutas a seguir, bien sea este una disposición emanada de un organismo institucional apto para ello, o bien su propia reglamentación subjetiva.

En materia de contabilidad se habla indistintamente de principios, postulados, normas, prácticas, técnicas, convencionalismos, etc. para expresar el conjunto de disposiciones normativas que rigen el comportamiento de la misma, y aún cuando los organismos profesionales frecuentemente han indicado que el término correcto es el de "principios" en el ámbito profesional se aprecia una falta de unificación al respecto.

Podría decirse que los conceptos "postulado" y "principio" pertenecen a la jerarquía del conocimiento científico, ellos fijan los lineamientos estructurales de una disciplina, señalan las bases para la aplicación de los mismos mediante la técnica, ésta es la que permite llevar a la práctica las razones fundamentales y las proposiciones absolutas estableciendo para ello normas, reglas y procedimientos que lo permitan; a su vez tanto el aspecto meramente teórico, cuando la parte técnico-práctica del mismo, siguen un orden, se guían por un método que permita fi

jar una estructura de conocimientos primeros y precisar posteriormente los caminos que definan su aplicación sistemática.

Con cierta insistencia los detractores de la contabilidad señalan que los "principios de contabilidad" no son sino convencionalismos, queriendo expresar con ello que no se trata sino de acuerdos tomados por la profesión a fin de justificar su práctica; obligados a ello, al no encontrar bases científicas a los mismos. Este punto de vista, carece de todo fundamento, y se estima que es un criterio insostenible. En una disciplina como la contabilidad no todo puede ser principios teóricos, no todo es ciencia pura; es necesario que la teoría al ser aplicada se acompañe de técnicas apropiadas; se aprecia así la unión de la ciencia y de la técnica.

En contabilidad se observan disposiciones normativas en uno y otro sentido, sin embargo, cabría preguntarse: -dentro de su fundamento teórico existen postulados y principios que le den categoría científica? -son éstos de validez universal?. Se verá seguidamente, si estos interrogantes pueden ser contestados.

Hasta el presente nadie le ha negado al ejercicio profesional de la contabilidad el carácter de liberalidad, pertenece al grupo de las profesiones liberales; ello implica aceptación de una responsabilidad pública, de una función social; ejercicio de una profesión que existe gracias a la confianza en ella depositada por un reconocimiento de valores éticos que rigen a los que la ejercen merced a la preparación humanística que hay detrás de cada profesional, adquirida en las universidades y necesariamente consolidada en la vida profesional.

Al tener todo este alcance la disciplina exige necesariamente la existencia de valores supra-contables, que la rijan, sirven de base a toda su estructura y que inspiren el uso de sus principios. Ese valor o postulado rector de la contabilidad es

la justicia y la equidad.

Se entiende que siguiendo el postulado de justicia y equidad en todas sus manifestaciones la contabilidad se aplicará buscando dar a los fenómenos económicos y financieros el verdadero enfoque, la justa interpretación anteponiendo a intereses particulares los de la sociedad en general. Con respecto a esto último, aunque se hallaría implícito, podría afirmarse que está orientado al Sector Privado, pues no tendría asidero en un profesional que prestara servicios en el Sector Público, al menos, en teoría, que pudiera primar algún tipo de interés particular por sobre los de la sociedad en general. Esta es una reflexión que debería tenerse siempre presente, porque no se tiene la certeza de que sea entendido de esta manera.

Para algunos autores la disciplina contable admite con categorías de principios ciertas disposiciones normativas que existen en el campo de la contabilidad, el que sean "principios" se derivan de su propia naturaleza, ya que se trata de máximas aceptadas en su esencia aún cuando en su forma y detalle existan diferencias. Estos principios básicos y generales serían:

- 1.- Principio de imputación: relación de causa a efecto, comúnmente se conoce con el nombre de principio de causalidad y algunos lo han llamado principio de la partida doble.
- 2.- Principio de la cuantificación: (principio de la unidad monetaria) para que tenga expresión toda operación y para que ésta tenga significación.
- 3.- Principio del ente económico: (principio de la entidad) se requiere un ámbito espacial, un campo de expresión para que tenga validez y utilidad científica.
- 4.- Principio del período: para que la contabilidad realice su

función y alcance utilidad como disciplina social, es necesario que proporcione en forma periódica la información que constantemente necesitan quienes la emplean.

5.- Principio de la partida doble: todo cambio de valores repercute en una empresa de manera exacta en otros valores dentro de la misma. En su esencia es inmutable, independientemente de las variantes de forma que adopte.

6.- Principio de la consistencia: para que puedan conocerse los negocios y su evolución.

Para algunos autores estos principios de contabilidad enunciados tienen validez universal, porque consideran que la contabilidad constituye un campo propio dentro del mundo del conocimiento, esto es con fines, principios y objetivos particulares que le confieren personalidad específica.

Para Holmes (29) en los campos afines de aplicación de los principios contables y de auditoría, los conceptos exposición, uniformidad, importancia y moderación o espíritu conservador y prudente han ido surgiendo a lo largo de los años. Estos conceptos deben servir como guía, según el autor, en la aplicación de los principios contables, en la preparación de estados financieros y en la ejecución de una auditoría.

El Instituto Mexicano de Contadores Públicos (30) incluye dentro del concepto de principios de contabilidad generalmente aceptados varias cosas:

- a) Ciertos postulados o hipótesis básicos subyacentes, que informan los criterios de contabilización y preparación de estados financieros, como por ejemplo, el concebir a

(29) Holmes, Arthur W. Auditoría. Principios y Procedimiento. Tomo I. Obra citada. Página 9.

(30) Instituto Mexicano de Contadores Públicos. Normas y Procedimientos de Auditoría. Boletín 3. Diciembre 1956. México 1965. Página 44.

la empresa como una entidad separada y distinta de las personas que la forman, el aplicar los criterios de contabilidad, salvo prueba en contrario, sobre el supuesto de la continuidad de operaciones de la empresa; el utilizar la unidad monetaria nominal como unidad de referencia de los valores o el dividir la vida de la empresa en períodos regulares llamados ejercicios.

- b) Las reglas que permiten la solución concreta de problemas comunes o generales.
- c) Los procedimientos de aplicación de las reglas generales y las reglas para la presentación de estados financieros.

La observancia de estos principios de contabilidad en la preparación de estados financieros es un factor de importancia decisiva en la utilidad que los mismos estados pueden presentar.

El Instituto Nacional de Contadores Públicos de Colombia (31) refiriéndose a los principios contables expresa que el término principios de contabilidad que se utiliza en la norma sobre rendición de informes debe interpretarse como que no solamente cubre los principios y prácticas contables sino los métodos de su aplicación. Esta segunda norma, requiere no una aseveración de hecho del auditor sino su opinión sobre si los estados financieros están presentados de acuerdo con tales principios. El Instituto estima que los principios contables de aceptación general evolucionan y cambian.

El Colegio de Contadores Públicos Autorizados de Panamá en 1967 tradujo del inglés las normas y procedimientos de audito-

(31) Instituto Nacional de Contadores Públicos de Colombia. Comité de Investigaciones Técnico-Contables-Comisión de Normas de Auditoría. Boletín 8, junio 1968. Página 1.

ría emitidos por el Instituto Americano, en el texto pudo verificarse que el contenido es similar al de los colombianos. Por esta razón, pueden estimarse válidas para el tema las consideraciones que fueron expuestas al tratar las normas de auditoría generalmente aceptadas, en cuanto se referían a meras traducciones de trabajos realizados por el Instituto Americano de Contadores Públicos y en otros casos siguiendo idénticos lineamientos.

En esta etapa de los comentarios ya puede percibirse la orientación que tienen los principios contables que se han venido enunciando en forma general, pero un trabajo preparado por el tratadista y contador público norteamericano Paul Grady, quien publicó los resultados del estudio e investigación contable que realizara sobre el tema bajo el título "Inventory of Generally Accepted Accounting Principles for Business Enterprises" (Inventario de Principios Contables Generalmente Aceptados en Empresas Comerciales) editado por el Instituto Americano de Contadores Públicos Autorizados los conceptúa como reconocidos como de aceptación general exclusivamente para la empresa privada. Esto disipará cualquier duda sobre la orientación de los principios contables.

En realidad el título de la publicación ya de por sí define la orientación que se desea conocer, pues se trata de una Nota Técnica sobre Conceptos, Convencionalismos, Principios Contable-Financieros de Aceptación General en el Sector Privado. En esta Nota se dice que el tema de los "Principios Contables" es fundamental en Contabilidad Financiera de la empresa y en la práctica profesional del auditor independiente. En su determinación intervienen criterios basados en el uso y la costumbre mercantil, en doctrina y pensamiento de tratadistas reconocidos, en jurisprudencia fiscal y mercantil del Estado, en la realidad micro y macroeconómica de la empresa privada o del sector público y, en

cierto modo, en filosofías y sistemas políticos divergentes.

Se advierte también que se ha escrito y se sigue escribiendo en Europa y América más sobre principios contables -con el aditamento de generalmente aceptados- que sobre cualquier otro aspecto de la contabilidad financiera moderna.

El tema no sólo es de permanente actualidad, debido a su importancia esencial, sino también objeto de controversia y de puntos de vista encontrados.

Si bien las conclusiones del contador Paul Grady no fueron universalmente aceptadas por todos los profesionales, no dejó de reconocerse el mérito y el valor del estudio realizado. El hecho es que los principios contables que en forma resumida se consignarán, al menos en los Estados Unidos de Norteamérica son reconocidos como de "aceptación general" por la empresa privada -industrial y comercial- y como tales, respaldados por el Instituto Americano de Contadores Públicos Autorizados.

En consecuencia, a los fines de concluir con estas referencias sobre el trabajo mencionado, se hará una breve exposición sobre parte de la publicación de Grady.

A juicio del autor citado, los conceptos y convencionalismos básicos sobre los cuales están enfocados los principios contables-financieros son los siguientes:

- 1.- La Sociedad y las Estructuras Políticas gubernamentales reconocen el "derecho a la propiedad privada".
- 2.- El negocio como unidad mercantil es independiente de sus propietarios (convencionalismo de la independencia de la unidad mercantil).
- 3.- La unidad mercantil es un negocio en marcha (convencionalismo de la continuidad de la "unidad mercantil").

- 4.- Es necesario cortar la vida de la unidad mercantil en períodos de tiempo iguales y distribuir equitativamente los ingresos y los costos entre los distintos ejercicios económicos (convencionalismo de la existencia de "ejercicios fiscales" comparables).
- 5.- Es esencial en la administración financiera de la unidad mercantil el no adelantar ninguna ganancia y el tener en cuenta todas las pérdidas ocurridas o estimar las razonablemente pre-visibles (convencionalismo del "conservatismo").
- 6.- Los cambios en el poder adquisitivo de la unidad monetaria ca-recen de importancia.
- 7.- El criterio de la "importancia relativa" tiene aplicación en el proceso de la contabilización y preparación de informes sobre la situación financiera y el resultado de las operaciones y, particularmente en la ejecución del trabajo del auditor independiente.
- 8.- Reconocimiento de la necesidad de aplicar diferentes métodos y procedimientos a distintas unidades mercantiles.
- 9.- Un sistema de control interno adecuado es esencial para la ob-tención y utilización de la información de carácter contable-financiero.
- 10.- Las bases de aplicación de los principios contables entre uno y otro ejercicio de la unidad mercantil deben ser uniformes (convencionalismo de la "uniformidad" en la aplicación de los principios).

Sumamente interesante resultaría el continuar desarrollando este trabajo, cuya lectura se recomienda por su inestimable utilidad, pero debería tratarse específicamente y en profundidad. De todas maneras se consignará suscintamente la novedosa

clasificación por categorías de principios contables financieros diferenciadas por objetivos que contiene la publicación.

Objetivo A: Principios conducentes a una adecuada presentación de los ingresos, costos y gastos mostrados en el Estado de Rendimientos Económicos (o Estado de Ingresos y Gastos; Estado de Operaciones; etc.) de la unidad mercantil.

Objetivo B: Principios conducentes a una adecuada presentación de la estructura patrimonial de la unidad mercantil mostrada en su Estado de Situación Financiera.

Objetivo C: Principios conducentes a una adecuada presentación de los bienes y demás activos invertidos por los accionistas y mostrados en el Estado de Situación Financiera de la unidad mercantil.

Objetivo D: Principios conducentes a una adecuada presentación de las obligaciones y demás pasivos conocidos mostrados en el Estado de Situación Financiera de la unidad mercantil.

Objetivo E: Los estados financieros de la unidad mercantil al cierre de un ejercicio económico deben estar preparados de forma que presenten razonablemente la situación financiera, el resultado de las operaciones y los cambios de la situación financiera al cierre de dicho ejercicio y durante ese ejercicio.

En síntesis, quedaría demostrado que fundamentalmente, y fué corroborado a través del trabajo del Contador Paul Grady, los principios contables generalmente aceptados se hallan orientados al Sector Privado.

Antes de entrar a considerar los antecedentes correspondientes al ámbito nacional, y para señalar las particulares controversias que el tema ha generado hasta el presente, merecería destacarse el pensamiento de Leonardo Spacek (32) que arguye que los principios son más bien tolerados que aceptados. La inaceptabilidad por parte del público se puede encontrar, dice el autor, siempre que hay juicios o demandas en las que los principios de contabilidad son factores de litigio, y concluye su concepto considerando que hasta tanto no se haya demostrado la equidad de los resultados obtenidos a través de los principios aceptados y utilizados, no se está en posición de pedir al público que acepte la aplicación de ellos en estados financieros dictaminados.

Como puede apreciarse, el tema se halla bastante controvertido en los países que como México, encuentran a la profesión contable en pleno y permanente desarrollo.

Con lo que a título ilustrativo se ha consignado precedentemente, se dan por concluidas estas generalidades. Por consiguiente se pasa a desarrollar en el próximo capítulo todo lo atinente a los antecedentes correspondientes al ámbito nacional.

Capítulo 2. Antecedentes en el ámbito nacional.

Cuando en noviembre de 1949 la Primera Convención Metropolitana de Graduados en Ciencias Económicas crea un Comité Permanente al que se encarga además de otras tareas, la confección de un cuerpo de normas mínimas para la confección de balances, puede

(32) Spacek, Leonard. Son Generalmente Aceptados los Principios de Contabilidad?. Revista Finanzas y Contabilidad. n° 5, Mayo. 1962. Editorial Finanzas S.de R.L.- México. Págs.187/188.

enumeraban y definían catorce principios generales que se apoyaban en los dos postulados básicos mencionados.

Los principios generales eran: ente, bienes económicos, moneda de cuenta, empresa en marcha, valoración al costo, la igualdad de activo y pasivo, ejercicio, devengado, objetividad, realización, prudencia, uniformidad, materialidad, exposición.

En la VII Conferencia Interamericana de Contabilidad que se celebra en la ciudad de Mar del Plata en el año 1965, la Argentina presenta un trabajo titulado: Principios y Normas Técnico-Contables Generalmente Aceptados para la Preparación de Estados Financieros. Este trabajo presenta algunas diferencias con respecto al despacho elaborado para la VI Conferencia Interamericana de Contabilidad.

Desaparece como postulado básico el de utilidad, subsiste el de equidad como único postulado.

Los principios generales se reducen a trece, omitiéndose como principio la igualdad activo-pasivo y por otra parte los principios que mantienen son definidos en distinta forma.

En el año 1969 en la ciudad de Avellaneda (Provincia de Buenos Aires) se reúne la VII Asamblea Nacional de Graduados en Ciencias Económicas, la Federación Argentina de Colegios de Graduados presenta el trabajo que la delegación Argentina presentara a la VII Conferencia Interamericana de Contabilidad y que fuera aprobado en el orden internacional (1965).

La Asamblea lo aprueba, recomienda su publicación en los anales, pero determina que se gire al Instituto Técnico de Contadores Públicos, organismo dependiente de la Federación Argentina de los Colegios de Graduados, para su ulterior revisión, ordenamiento y actualización.

En la VIII Conferencia Interamericana de Contabilidad realizada en Caracas (Venezuela) en el año 1967, el tema no es actualizado.

En la IX Conferencia Interamericana de Contabilidad realizada en Bogotá (Colombia) en el año 1970, se actualiza nuevamente el tema.

La X Conferencia Interamericana de Contabilidad celebrada en Punta del Este (Uruguay) en el año 1972 trató nuevamente el tema y resolvió encomendar a la Argentina la revisión de lo vigente.

Capítulo 3. Enunciación y definición de los principios vigentes.

Como se ha expresado al glosar los antecedentes, dentro del ámbito nacional rigen los principios que fueron recomendados por la VII Asamblea Nacional de Graduados en Ciencias Económicas realizada en Avellaneda en el año 1969.

El principio fundamental o postulado básico es la Equi-dad: es un postulado, y como tal no puede dejar de ser observado. Se refiere este principio fundamental al hecho de que son muchas las personas interesadas en los estados contables, por lo que no pueden confeccionarse de manera tal que favorezcan los intereses de unos de ellos, pues quedará afectado el postulado que debe re-petarse.

Los principios generales emergentes del principio fundamental son trece:

Ente: La actividad económica es realizada por la empresa que es una actividad identificable en sus estados contables, que vuelcan la resultante de la combinación de recursos huma-

nos, recursos naturales y capital coordinados por una autoridad que toma decisiones encaminadas a la consecución de fines económicos. La personalidad del ente es independiente de la personalidad de los accionistas o propietarios y los estados contables solo deben referirse a los bienes, derechos y obligaciones del ente económico independiente.

Bienes Económicos: La contabilidad se ocupa esencialmente de medir la actividad económica y por ende ello implica la medición de los recursos y de las obligaciones, así como los cambios producidos en ellos. Su medición no se vincula con los conceptos subjetivos de bienestar o satisfacción, no es enfoque sociológico ni psicológico, sino totalmente objetivo en cuanto a la cantidad y calidad de los bienes útiles en ese momento de la vida de la empresa.

Moneda de Cuenta: Generalmente, se utiliza como moneda de cuenta la unidad monetaria vigente en el país en el que el ente funciona, así en la Argentina el peso es la unidad de medida que tiene la función de medio de intercambio, de unidad monetaria y de medio de acumulación de valor.

Registrar los activos y pasivos así como los cambios que en ellos se producen en base a un común denominador es indispensable para homogeneizar las operaciones y obtener la suma algebraica que nos mostrará los resultados del ejercicio, pero, las reglas o unidades de medición deben ser estables -condición que actualmente ha perdido la moneda, no sólo en la Argentina sino en todos los países, debido a disminuciones del poder adquisitivo de la moneda (inflación)-. Actualmente, esos cambios no se reconocen en los estados contables. La contabilidad en su evolución permanente está buscando la herramienta apta para evitar las

distorsiones de esas situaciones cambiantes. Los ajustes de estados contables por pérdida del poder adquisitivo de la moneda darán razonable homogeneidad a las cifras que cuantifican los activos y pasivos, a fin de poder compararlos.

Empresa en marcha: No existiendo pruebas en contrario, se presume que el ente continuará su existencia e sea que tiene proyección de futuro, por lo que las cifras que se exponen en sus estados contables muestran valores sujetos a esa premisa.

Valuación al costo: Las transacciones y eventos económicos que la contabilidad cuantifica al considerarlos realizados, se registran según la cantidad de moneda que se afecte o se comprometa o acorde a la estimación razonable que se haga. Pero, hay ciertos elementos del activo de vida larga, pero limitada, que distribuyen ese costo en forma sistemática entre los distintos períodos contables que configuran la vida útil del bien, deducido su valor residual si lo hubiere, mediante la amortización.

Ejercicio: La existencia continua de la empresa y la dificultad de dividir los eventos económicos, aunados a la necesidad de conocer los resultados de operación durante determinados períodos de tiempo, siempre menores a la vida de la empresa, obligan a dividir su vida en períodos artificiales iguales entre sí para facilitar las comparaciones, mediante una ficción de paralización en determinados momentos.

Devengado: Es la admisión de una relación lógica de causalidad entre determinados actos o hechos que son reconocidos con criterio uniforme como causa eficiente y determinadas variaciones patrimoniales; debiendo tales actos o hechos ser

elegidos de modo que reflejen de la forma más adecuada posible los resultados económicos periódicos de la actividad del ente, desde el punto de vista de la empresa en marcha. En términos generales los costos y gastos deben aparearse a los ingresos que los originaron y las registraciones se perfeccionarán prescindiendo totalmente del momento del cobro o del pago. La imputación al período en que se han devengado, es de gran importancia por su reflejo en el estado de resultados de ese período.

Objetividad: Significa que la información que suministra la contabilidad no ha sido distorsionada en forma deliberada y que de acuerdo con las reglas del sistema representa lo sucedido. Cuando la información es el resultado del control inmediato de un hecho como sería el caso de una estadística de ventas de un producto, la tarea es fácil, pero cuando la información se refiere a los múltiples eventos de la empresa, la misma es compleja, por ello la información debe presentarse de manera que facilite la comprensión del estado contable y evite inferencias erróneas.

Realización: La contabilidad cuantifica en términos monetarios las operaciones que realiza el ente con otros participantes en la actividad económica, y ciertos eventos económicos que la afectan. Las operaciones y eventos económicos que la contabilidad cuantifica, se considera por ella realizados. Los ingresos derivados de la venta de productos se reconocen en la fecha de venta, que comúnmente es la fecha de entrega de la cosa vendida. Se considera en ese momento, que la operación se encuentra económica y jurídicamente concluida. Los ingresos originados en servicios prestados se reconocen una vez que los mismos han sido prestados y pueden facturarse. Los ingresos derivados de

inversiones de capital o de permisos otorgados a terceros para utilizar recursos de la empresa, intereses ganados, alquileres, regalías, se reconocen a medida que transcurre el tiempo de su devengamiento o a medida que los recursos se van utilizando.

Prudencia: Se expresa mediante reglas adoptadas por la profesión en general, que tienden a que los posibles errores de medición de los valores activos y pasivos sean por defecto y no por exceso en la presentación de los resultados y los activos netos; entre ellos: "los inventarios se valúan a costo o mercado, el que fuere menor" y "las pérdidas aún presuntas deben registrarse como tales, pero, las ganancias se registrarán solamente cuando estén realizadas".

Uniformidad (consecuencia): Los estados contables se elaboran periódicamente, pero la base de cuantificación de los recursos y obligaciones deben tener carácter de permanencia en el tiempo. Sólo así podrán compararse los ejercicios que se suceden en la vida de la empresa.

Si las circunstancias hicieren necesario el cambio de bases de medición y ello afectare la comparabilidad, se debe revelar este hecho en nota al estado contable, indicando el efecto que dicho cambio produce en el patrimonio.

Materialidad (importancia relativa): Es la relación estrecha que existe entre la información y la realidad que representa. La doctrina ha establecido que una partida tiene importancia relativa, cuando un cambio en ella, en su presentación, en su valuación, en su descripción o en cualquiera de sus elementos, pudiera significar un cambio en las decisiones del usuario del estado contable. Una partida puede ser considerada de importancia relativa (significatividad)

comparada con el total de activos o con el total del rubro a que pertenece o con la pérdida o ganancia del ejercicio.

Exposición: La información que brindan los estados contables deben ser expuestas en forma clara y comprensible a fin de que el usuario tenga la información que es de su interés en el momento oportuno, en forma fidedigna y útil.

Con este último principio se da fin a la enunciación de los mismos, pero será necesario efectuar algunas aclaraciones al respecto.

En honor a la verdad se está distante de haber logrado superar este tema, la doctrina contable en su constante evolución plantea grandes dudas sobre la autenticidad de todo lo afirmado hasta el presente. Se tiene conocimiento de que la Comisión de Principios de Contabilidad del Instituto Técnico de Contadores Públicos de la Argentina lleva bastante tiempo tratando de encontrar un sendero orientador de definiciones concretas sobre el tema. Los diversos institutos universitarios hicieron conocer sus opiniones de muy variadas formas, hasta el nombre genérico del tema ha sido sometido a examen revisivo por disposiciones de la X Conferencia Interamericana de Contabilidad. Aún el Instituto Norteamericano de Contadores luego de realizar investigaciones y encuestas no arriesgó una opinión definitiva.

En síntesis, no está dicha la última palabra sobre este trascendente tema de los principios contables, lo que sí puede vaticinarse es que en los próximos años muchos de los conceptos que vienen sosteniéndose en doctrina se volverán obsoletos y habrá que pensar en otros nuevos porque la contabilidad sufre también los embates a que la someten los profundos cambios de la sociedad actual.

Se hace innecesario continuar ahondando en el tema, con

los elementos reunidos estaría allanado el camino para intentar proyectar guías para la formulación de principios contables para el Sector Público. La tarea es arduamente compleja, solo aspira a ser un "ensayo elemental" las premisas de las cuales se parte es de que los principios contables generalmente aceptados a los que se hizo referencia están orientados básicamente hacia el Sector Privado, y aún se ha visto que se hallan controvertidos en ese ámbito; pero contando con ellos y teniendo presente las definiciones dadas sobre Auditoría y Control Interno y las Guías para la Formulación de Normas de Auditoría para el Sector Público Nacional se procurará cumplimentar el objetivo trazado.

Capítulo 4. Guías para la formulación de Principios Contables para el Sector Público Nacional.

En primer lugar, y a los fines de adoptar una metodología para el desarrollo del presente Capítulo, se examinarán individualmente los principios contables recomendados por la VII Asamblea Nacional de Graduados en Ciencias Económicas realizada en Avellaneda en 1969. Este enfoque inicial tiene el propósito de analizar la aplicabilidad o no aplicabilidad de las mencionadas pautas o guías en el Sector Público Nacional, dejándose aclarado nuevamente que la investigación se circunscribirá fundamentalmente al ámbito donde rige la Ley de Contabilidad de la Nación.

Por otro lado, se evaluará si es necesario la incorporación de principios particulares que en la materia hagan a la esencia misma de la Hacienda Pública, se aspirará que estos últimos permitan encarar en el futuro a este trascendente tema con mayor detenimiento, profundidad y amplitud.

Se ha expresado que la equidad es considerada el principio fundamental que debería orientar la acción de los contadores

públicos. De este postulado se desprendería que el enfoque a dar por el profesional o profesionales hará anteponer a intereses particulares los de la sociedad en general. Se dan por conocidos los intereses en juego que pueden existir en el Sector Privado. Pero en lo que respecta al Sector Público el interés de los múltiples usuarios de la información que se produzca podría reducirse a uno solo: el de la comunidad. Es por ello, que este principio, esencialmente, no revestiría la categoría de básico para el ámbito público, si en cambio lo sería el de veracidad, (calidad de veraz: conformidad de lo que se dice con que se siente o se piensa). Este principio podría decirse que se halla lindando con lo moral y ético, más aún podría identificarse, pero lo realmente importante es que sea el principio rector que oriente la labor de los profesionales del Sector Público. Lógicamente, esto último de ningún modo pretendería ser excluyente, es decir, que no pueda constituirse también en principio básico o fundamental para el Sector Privado, sino que la enorme responsabilidad que significaría por ejemplo, el emitir juicio sobre el origen y destino de los fondos públicos lo erigiría en el más adecuado para ser sostenido como postulado básico para el ámbito público.

Lo dicho hasta aquí, se refería al principio fundamental o postulado básico por lo que seguidamente se verán los principios generales.

Ente: Respecto a este principio podría resumirse en que los estados financieros se refieren a un "ente", en el cual el propietario es considerado como tercero. La personalidad del ente es independiente de la personalidad de los accionistas o propietarios y los estados contables solo deben referirse a los bienes, derechos y obligaciones del ente económico independiente. Evidentemente esto es totalmente válido para el Sector Privado. En el Sector Público los

estados contables informan sobre las actividades del Estado, por lo que el "ente" estaría referido a esa Gran Empresa.

Se recuerda que al hablar de la Hacienda Pública en el Estudio Preliminar, siguiendo al Dr. Matocq, se dijo que desde el punto de vista de su estructura puede ser simple o divisa, es simple cuando sus fines se gestionan mediante un orden jurídico centralizado y es divisa cuando escindiéndose de la Administración Central determinados sectores se independizan con personería jurídica. En consecuencia, de conformidad a como sea presentada la información contable (integral o individual por entidad ejecutiva) puede decirse que se refiere a un solo ente o bien, cada organismo público constituye uno de ellos, estó último es lo que en la práctica ocurre en el país.

Concluyendo, y teniendo en cuenta que existe una riqueza o un patrimonio afectado a la Hacienda Pública, puede considerarse (sin profundizar demasiado en el tema) que la personalidad del ente Estado es independiente de la personalidad de los mandatarios (o sea el pueblo). En consecuencia, puede aceptarse el principio del ente, obviamente, teniendo en cuenta las características peculiares que fueron expuestas en la Parte II Estudio Preliminar, para regir en el Sector Público Nacional.

Bienes Económicos: Puede interpretarse suscintamente a este principio como que los estados financieros se refieren siempre a bienes materiales e inmateriales susceptibles de ser valuados en términos monetarios. Para el Sector Privado y de conformidad con que demuestra la realidad, este principio es indubitable e integralmente aceptado por la profe-

sión contable.

Para el Sector Público respecto a este principio cabría formular algunas reflexiones que se estiman de vital importancia. En efecto, se debe tener en cuenta que las cuentas del gobierno, no concluyen solamente con un balance que demuestra situaciones económicas-financieras, sino que, no obstante la importancia de dicha demostración deben referirse también, y por lo tanto reflejar, las relaciones jurídico-políticas que son inherentes.

Tal fundamento dá a la contabilidad pública un carácter que supera la expresión puramente técnico-contable. Se aconseja también tener presente que existen dificultades para la valoración del patrimonio administrativo (especialmente del antiguo), pero existe un problema cardinal en cuanto a la duda de si es razonable, desde el punto de vista económico, crear un patrimonio público análogo a la liquidación de fin de año de una empresa privada. Aún cuando hoy en día nadie discuta que las prestaciones "verdaderas" del Estado son ajenas al mercado, y no tienen por lo tanto, precio y que la economía estatal no aspira a tener superávit comercial, también los elementos de un estado contable público tienen significación y función económicas completamente diferentes a los del activo y pasivo de una empresa comercial. Solo teniendo en "especial cuenta" estos hechos, podrá desempeñar la contabilidad del Estado aquella importante misión que, para el presupuesto de la economía nacional, de ella espera la teoría moderna.

Estas consideraciones y las vertidas en la Parte II Estudio Preliminar de este trabajo en cuanto a las características peculiares de la Hacienda Pública corresponden se

tengan en cuenta al adoptar este principio para el Sector Público Nacional.

Moneda de Cuenta: Se refiere este principio a que se utiliza como moneda corriente la unidad monetaria vigente en el país en el que el ente funciona. Este principio está condicionado por la estabilidad que deben mantener las reglas o unidades de medición, cosa que no ocurre en la actualidad en ninguna parte del mundo, y con características especiales en la Argentina.

Actualmente, los cambios en el poder adquisitivo de la moneda no se reconocen en los estados contables, pero la contabilidad en su evolución permanente está buscando la herramienta apta mediante los ajustes de estados contables por pérdida del poder adquisitivo de la moneda para otorgar razonable homogeneidad a las cifras que cuantifican los activos y pasivos a fin de poder compararlos.

En el Sector Público Nacional se ha realizado un trabajo que el autor del mismo califica como punto de partida para la realización de estudios más profundos, se trata de un esbozo que pretende aplicar ajustes a estados contables correspondientes al Sector Público Nacional para reflejar las variaciones del poder adquisitivo de la moneda. El Dr. Juan Angel Re (33) especialista en contabilidad pública fué quien efectuó una primera apreciación sobre el tema.

(33) Re, Juan Angel. "Cuenta General del Ejercicio". Aplicación de Ajustes de Estados Contables para reflejar las variaciones del poder adquisitivo de la moneda. Revista de Contadores Fiscales n° 6. Círculo de Contadores Fiscales del Tribunal de Cuentas de la Nación. Noviembre 1972. Buenos Aires.

En consecuencia, con las limitaciones a este principio existentes para el Sector Privado, puede adecuarse el mismo al Sector Público.

Empresa en marcha: Puede resumirse en que hay que entender siempre, salvo indicación en contrario, que los estados financieros pertenecen a una empresa en funcionamiento. Premisa importante para tener en cuenta en el Sector Privado. Para el Sector Público el problema no se presentaría pues se ha dicho que una particular característica la distinguen de la llamada Hacienda Privada y es que la Hacienda Pública es perdurable, por estimarse que su vida es igual a la del Estado. Podría ocurrir que alguna entidad pública desapareciera, pero sería como consecuencia exclusivamente de una decisión política aunque la causa fuere económica.

En síntesis, este no sería un principio general para el Sector Público, en todo caso está inmerso en la esencia misma de la Hacienda Pública.

Valuación al costo: El valor de costo --adquisición o producción-- es el criterio principal de valuación y está íntimamente relacionado con el de moneda de cuenta. Por lo tanto, se actualizan aquí las consideraciones vertidas al tratar el principio mencionado.

En el Sector Público Nacional este principio se halla aceptado por la Ley de Contabilidad de la Nación, y solamente son actualizados los valores de costo cuando una disposición legal expresa así lo disponga, la última actualización del valor de los bienes (efectuada con carácter general) data del año 1965. Por lo tanto, puede inferirse que el principio tendría vigencia para el Sector Público,

pero con las limitaciones que se han expuesto al tratar el principio general sobre moneda de cuenta.

Cabe destacar, a título ilustrativo, que la Ley de Contabilidad de la Nación y disposiciones reglamentarias no contempla el problema de las depreciaciones y amortizaciones. El tema sobre su procedencia o no para aplicarse al Sector Público está controvertido, y no habría definición de aceptación general al respecto. Por lo tanto, estas aclaraciones es conveniente que sean tenidas presente por su especial trascendencia.

Ejercicio: Puede entenderse que es el que determina que los lapsos económicos deben ser de igual duración. Los ejercicios, son obviamente, anuales. No caben comentarios ni para el Sector Privado, ni para el Sector Público.

En el orden nacional, el Artículo 1º de la Ley de Contabilidad acepta el principio adoptando el año calendario como ejercicio financiero.

Se habla en doctrina para la Hacienda Pública, de presupuestos plurianuales, pero en las condiciones actuales del mundo, se estima poco probable que esto se lleve a la práctica.

En síntesis, el principio puede aceptarse sin reservas para el Sector Público Nacional.

Devengado: Dice textualmente este principio "Las variaciones patrimoniales que deben considerarse para establecer el resultado económico, son las que competen a un ejercicio, sin entrar a considerar si se han cobrado o pagado". Sobre esto no caben dudas respecto a su aceptación general para el Sector Privado. En cambio en el Sector Público, y la referencia es para el ámbito nacional, existe un sistema mixto que adopta el sistema de lo percibido para los recursos

(Art.23 de la Ley de Contabilidad de la Nación) y de lo devengado para las erogaciones (Art.25 de la Ley de Contabilidad de la Nación), aún cuando no sería precisamente el devengado que se conoce para el ámbito privado.

Con respecto a esto último la Ley de Contabilidad indica (Art.25) que las erogaciones de cada ejercicio se apropiarán en razón del compromiso, al especificar el alcance y contenido del mismo se establece que la computación contable de los créditos del presupuesto se efectuará en el momento en que:

- por una autoridad competente;
- ajustado a las normas legales de procedimiento;
- se da origen a una obligación de pagar una suma determinada de dinero;
- referible por su importe y concepto a los créditos del presupuesto.

Es decir, para que jurídica y contablemente tenga validez la registración y el compromiso del gasto, se deben cumplir los cuatro requisitos básicos que establece el artículo 25 de la Ley de Contabilidad de la Nación.

Para complementar estos comentarios, en cuanto a los recursos la Ley de Contabilidad de la Nación en su artículo 23 dispone que se computarán como del ejercicio los efectivamente ingresados en la Tesorería General de la Nación o acreditados a su orden al cierre de las operaciones del último día hábil del mes de diciembre de cada año.

En conclusión, en la contabilidad pública son utilizados

los métodos a base de valores devengados y a base de valores en efectivo, y en otros casos se sirven de un sistema que combina a ambos métodos. Este último es el adoptado por la Ley de Contabilidad de la Nación (y también por las Leyes de Contabilidad de las Provincias), por lo que para aceptar el principio deberá observarse lo que dicta la correspondiente disposición legal en materia contable.

Objetividad: Se refiere a que los cambios en los activos y pasivos y en la expresión contable del patrimonio neto deben reconocerse finalmente en los registros contables, tan pronto como sea posible medirlos objetivamente y expresar esa medida en moneda de cuenta. No merece comentarios, y aún teniendo en cuenta las características peculiares de la Hacienda Pública puede tener vigencia sin dificultades.

Realización: Puede decirse respecto a este principio que los resultados económicos deben computarse sólo cuando la operación que les ha dado origen queda perfeccionada, ya sea desde el punto de vista legal o de las prácticas comerciales en uso.

Esto es naturalmente válido en toda su dimensión para el Sector Privado, para el Sector Público está estrechamente relacionado con las consideraciones que se efectuaron al tratar el principio de lo "devengado". Es decir, habrá que tener en cuenta lo que establece la Ley de Contabilidad respectiva.

Prudencia: Podría resumirse en esto: "Contabilizar todas las pérdidas cuando se conocen y las ganancias solamente cuando se hallan realizadas". Es el principio del conservatismo que es aceptado sin reservas por la profesión contable para el Sector Privado. En lo que concierne al ámbito públi

co si nos atenemos a lo expuesto al hablar de lo devengado para los Gastos y de lo percibido con respecto a los Recursos según la Ley de Contabilidad, surge que de conformidad con el concepto de compromiso se efectúa una especie de reserva del crédito autorizado en el respectivo Presupuesto, por lo que ronda la idea de "prudencia". Asimismo, el so lo computar como recursos a lo efectivamente ingresado o a creditado, también trae subsyacente el principio de prudencia.

En consecuencia, el principio tendría validez para el Sector Público, pero debe contemplarse aquí lo que la Ley de Contabilidad respectiva disponga al respecto.

Uniformidad: Los principios generales, cuando fueren de aplicación y las normas particulares, se aplicarán de igual forma, semejantemente, de un ejercicio a otro. Es obligatorio señalar mediante nota aclaratoria cualquier cambio que se produjera. Tiene fundamental importancia para fines comparativos. En el Sector Público esto realmente ocurriría según se ha visto, si por ejemplo se cambiara el sistema de registración, es decir, que se modificaran los artículos pertinentes de la Ley de Contabilidad vigente. Por ello, deben tenerse presente las disposiciones legales atinentes en la materia.

Materialidad: Este principio se refiere a la significatividad, tendría en teoría, un fin práctico. Un rubro podría no en cuadrar dentro de los principios o normas particulares, y sin embargo su poca importancia cuantitativa no distorsiona el cuadro general. Esto si bien puede ser válido para el Sector Privado, se interpreta que no puede tener aplicación en el Sector Público dado que todos los rubros tienen importancia, por cuanto los fondos que se manejan pertene-

cen a la colectividad toda y los custodios de los mismos lo hacen por cuenta y orden de ella.

Exposición: Se refiere a que los estados financieros deben contener toda la información y documentación básica necesaria para una cabal interpretación de la situación financiera y los resultados económicos. No admite reparos para el Sector Privado y es fundamental para tener en cuenta en el Sector Público. Este principio estaría íntimamente vinculado al sistema presupuestario vigente y por ende, al sistema de contabilidad pública respectivo. Más aún, podría decirse que dependería de los mencionados sistemas.

Hasta aquí se han examinado someramente los llamados principios contables generalmente aceptados vigentes, para determinar "aproximadamente" si su aplicación resulta viable para el Sector Público. La gran mayoría de ellos con la consiguiente adecuación y reservas puede tener conveniente validez para ser aplicados al ámbito público, pero se expresó también que si era necesario se incorporarían ciertos principios particulares que hacen a la esencia de la Hacienda Pública; a ello se dedicarán los párrafos siguientes.

Teniendo en cuenta que la contabilidad pública encuentra su punto de partida y de llegada en el presupuesto, informando sobre toda la gestión desarrollada con relación al mismo, resulta interesante enunciar que existen hitos fundamentales que deben regir la política presupuestaria y que deben preceder cualquier intento de formulación de guías de principios contables para el Sector Público.

Los referidos "hitos" no son más que los "principios" que deben respetarse al formular el presupuesto público, por ello se comenzará por fijarlos y conceptualizarlos en forma breve.

I. Universalidad del Presupuesto

Es el principio financiero y de administración que ordena incluir en el Presupuesto la totalidad de la gestión a realizar o gestión presupuestable.

II. Especialidad del Presupuesto

Es el principio financiero y de administración que tiene por objeto delimitar el contenido presupuestario a las magnitudes económicas que se proyectan poner en juego en un ejercicio, para cumplir los propósitos fijados por la política.

III. Unidad del Presupuesto

Es el principio financiero y de administración que ordena que la totalidad de los recursos se afecten indiscriminadamente al pago de cualquiera de los gastos.

IV. Claridad del Presupuesto

El principio de la claridad persigue el propósito de que el presupuesto, por su forma contable, sea inteligible por todos.

V. Constitucionalidad del Presupuesto

Es el principio que ordena sean respetadas las atribuciones, deberes y obligaciones que marca el estatuto fundamental de la Nación o sea la Constitución.

Proclamados estos principios que se entiende deben regir la política presupuestaria, antes de intentar proyectar las guías para la formulación de los principios contables para el Sector Público Nacional, cabría exponer siquiera en forma breve, las finalidades que cumplen las cuentas del Estado.

En primer lugar, tomando como base una publicación que

sobre Contabilidad Pública y Ejecución del Presupuesto efectuaron las Naciones Unidas (34), se consignarán las finalidades que cumplen las cuentas de gobierno:

- 1) Los sistemas contables deben organizarse de manera que muestren que las transacciones del gobierno se han realizado de acuerdo con las disposiciones legales vigentes.
- 2) Las cuentas que demuestren las erogaciones realizadas deben relacionarse con las cuentas presupuestarias que entrañan la autorización de los gastos.
- 3) Las cuentas deben llevarse de modo que permitan determinar si son adecuados los medios para asegurar el buen manejo de los fondos y bienes públicos, cuya misión está confiada a funcionarios administrativos.
- 4) Las cuentas deben llevarse en forma que permita su comprobación por auditores, incluyendo todos los libros, caja y fondos, valores y bienes.
- 5) El sistema de contabilidad debe permitir que se conozcan totalmente los resultados financieros, entre los que figuran el volumen de los ingresos y el costo de las actividades, los programas y las organizaciones.
- 6) El sistema de contabilidad debe ofrecer a todos los funcionarios interesados la información necesaria a los fines de planificación y dirección, lo que incluye -pero no limitándolo a ello- la determinación de los costos.
- 7) El sistema de contabilidad debe ofrecer procedimientos eficaces para la comprobación interna de cuentas y la fiscalización de las operaciones y programas.

(34) Naciones Unidas. Contabilidad Pública y Ejecución del Presupuesto. Departamento de Asuntos Económicos. New York 1953. Páginas 8 y 9.

8) La contabilidad pública debe llevarse en forma que suministre la información necesaria para realizar los estudios económicos y la planificación de las actividades gubernamentales, información que debe presentarse de modo que sea útil para los fines ejecutivos como para los legislativos.

De estos enunciados, surgen dos principios generales para ser aplicados al Sector Público, el de responsabilidad al que se referirían los cuatro primeros puntos y el principio de dirección que abarcaría a los restantes.

En efecto, al organizarse los sistemas de contabilidad pública siempre se ha considerado que el principio de responsabilidad es el que tiene mayor importancia, por no decir la única. Responsabilidad significa "obligación legal" esto es, la institución de un sistema de fiscalización de ingresos y gastos, que permitan determinar si los fondos públicos han sido convenientemente empleados.

Por otra parte, el "principio de dirección" es el que exige que se lleven las cuentas de modo que permitan evaluar y analizar en todo momento los programas gubernamentales y el grado de eficacia con que son puestos en práctica. Esas consideraciones pueden referirse a la marcha de la gestión pública en su conjunto o pueden consistir también en la evaluación de las actividades en el plano de cada unidad administrativa.

Con lo expuesto, se proyectarán a continuación las guías para la formulación de principios contables para el Sector Público Nacional, las cuales podrían estructurarse de la siguiente manera:

I.- Principios Fundamentales a regir para el Presupuesto Público

co

1. Universalidad del Presupuesto

Ordena incluir en el Presupuesto Público la totalidad de la gestión a realizar o gestión presupuestable.

2. Especialidad del Presupuesto

Circunscribe el contenido presupuestario a las magnitudes económicas que se proyectan poner en juego en un lapso dado para cumplir los propósitos fijados por la política.

3. Unidad del Presupuesto

Ordena que la totalidad de los recursos se afecten indiscriminadamente al pago de cualquiera de los gastos.

4. Claridad del Presupuesto

Persigue el propósito de que el presupuesto, por su forma contable, sea intelegible por todos.

5. Constitucionalidad del Presupuesto

Ordena sean respetadas las atribuciones, deberes y obligaciones que marca el Estatuto Fundamental, o sea la Constitución.

II.- Principio Contable Fundamental

1. Veracidad

Orienta la labor de los profesionales del Sector Público considerando solo el interés de la comunidad.

III.- Principios Contables Generales

Ente: La personalidad del Estado es independiente de la personalidad de los mandatarios (o sea el pueblo). Desde el punto de vista de su estructura la Hacienda Pública pue-

de ser simple o divisa. Es simple cuando sus fines se gestionan mediante un orden jurídico centralizado y es divisa, cuando escindiéndose de la Administración Central determinados sectores se independizan con personería jurídica. Por lo tanto, si la información contable fuera integral o consolidada puede hablarse de un "ente", si en cambio se presentara en forma individual por entidad, cada una de éstas constituiría un "ente". Esto último tiene el carácter de aclaración, no restándole en lo más mínimo validez al principio, lo que sí deben tenerse en cuenta son las características peculiares que tiene el Sector Público y que fueron debidamente expuestas oportunamente.

Bienes Económicos: Los estados financieros se refieren siempre a bienes materiales e inmateriales susceptibles de ser valuados en términos monetarios. Se acepta este principio contable pero teniendo en cuenta que las cuentas del gobierno no concluyen solamente con un balance que demuestra situaciones económico-financieras, sino que se refiere también a relaciones jurídico-políticas que son inherentes. Existen dificultades para la valorización del patrimonio administrativo y se duda de la razonabilidad, desde el punto de vista económico, de crear un patrimonio público análogo a la liquidación de fin de año de una empresa privada.

Sintetizando, también en la aplicación de este principio para el Sector Público se deben tener presente las consideraciones vertidas en la Parte II - Estudio Preliminar.

Moneda de Cuenta: Se utiliza como moneda corriente la unidad monetaria vigente en el país en el que el ente funciona. Con las reservas con que se acepta el principio en el Sector Privado, puede adecuarse al Sector Público Nacional.

Valuación al Costo: Se refiere al criterio principal de valuación y se halla aceptado por el Sector Público. Tiene relación con el anterior (moneda de cuenta) por lo que caben las mismas consideraciones que podrían efectuarse al mismo. Conviene destacar que la Ley de Contabilidad de la Nación y su pertinente reglamentación, no contemplan el problema de las depreciaciones y amortizaciones.

Ejercicio: Determina que los lapsos económicos o financieros deben ser de igual duración. La Ley de Contabilidad de la Nación en su artículo 1º acepta el principio, adoptando el año calendario como ejercicio financiero.

Objetividad: Se refiere a que los cambios en los activos y pasivos y en la expresión contable del patrimonio neto, deben reconocerse finalmente en los registros contables, tan pronto como sea posible medirlos objetivamente y expresar esa medida en moneda de cuenta. Puede tener vigencia en el Sector Público, pero debe observarse siempre lo que dicte la Ley de Contabilidad, por ejemplo, respecto al concepto de Patrimonio no debe olvidarse que para el Sector Público Nacional la Contabilidad Patrimonial es una rama de la Contabilidad del Estado.

Prudencia: Es el principio del conservatismo que se entiende puede aceptarse en el Sector Público Nacional, pero contemplando lo que la Ley de Contabilidad disponga al respecto.

Se ha revelado ya, que al adoptar la Ley de Contabilidad de la Nación el sistema de lo devengado para los gastos y de lo percibido para los recursos, se materializaría este principio general.

Uniformidad: Los principios generales, cuando fueren de a-

aplicación y las normas particulares, se aplicarán de igual forma, semejantemente, de un ejercicio a otro. Puede aceptarse el principio para el Sector Público, solo que si se produjera algún cambio en la aplicación de algún principio general, es porque, en la mayoría de los casos, se ha producido alguna modificación en las disposiciones legales vigentes que surgen de la Ley de Contabilidad.

Exposición: Se refiere a que los estados financieros deben contener toda la información y discriminación básica necesaria para una cabal interpretación de la situación financiera y resultados presupuestarios.

Este principio está vinculado estrechamente con el sistema presupuestario que rija, el que determina por ende, el sistema de contabilidad pública respectivo.

En general, puede decirse que el principio no admitirá reparos para su adecuación al Sector Público Nacional.

Responsabilidad: Es el relacionado con la obligación legal esto es, la institución de un sistema de fiscalización de los ingresos y gastos que permitan determinar si los fondos públicos han sido convenientemente empleados.

Dirección: Puede entenderse que es el que exige que se lleven las cuentas de modo que permitan evaluar y analizar en todo momento los programas gubernamentales y el grado de eficacia con que son puestos en práctica. Estas dos consideraciones pueden referirse a la marcha de la gestión pública en su conjunto, o pueden consistir también en la evaluación de las actividades en el plano de cada unidad administrativa.

Puede advertirse que previa enunciación de los principios contables propiamente dichos, se fijan una serie de postula-

Como parte final del presente trabajo, se efectuará una brevísima revisión de los requisitos de auditoría que guían las tareas de auditores y prestatarios (del Sector Público) de organismos internacionales de crédito. Consecuentemente, se especificarán algunas guías de carácter general para orientar la preparación de informes especiales destinados a tales organismos de crédito.

Se pasa entonces a desarrollar la Parte VI. Informes Especiales a Organismos Internacionales de Crédito.

PARTE VI

INFORMES ESPECIALES A ORGANISMOS INTERNACIONALES DE CREDITO

Hasta aquí se han desarrollado tres aspectos esenciales que hacen al tema específico de la tesis doctoral, quedando pendiente el análisis del punto final referido a los Informes Especiales a Organismos Internacionales de Crédito. Esto de los "informes especiales" es una particularidad que se ha venido presentando desde hace ya algunos años (aproximadamente diez) en el Sector Público Nacional, sin que fuera suficientemente examinado.

Por lo expuesto, y advirtiendo la íntima correlación que existe entre estos informes y las concepciones sustentadas hasta el presente respecto al Sector Público Nacional, se creyó necesario no desaprovechar la oportunidad de contribuir en una primera aproximación a dar principio de solución a problemas que suelen plantearse en lo que hace a la preparación y contenido de los "informes especiales" cuando corresponden al ámbito público.

Como puede apreciarse, siempre se halla latente la "idea" de tener presente las peculiaridades propias de la Administración Pública, circunstancia que ha sido destacada permanentemente a lo largo de todo el desarrollo del presente trabajo.

En primer lugar, serán bosquejados algunos antecedentes sobre estos "informes especiales", en segundo lugar se efectuarán los comentarios críticos sobre la orientación que inicialmente pudiere haberse observado en la preparación y contenido de los

mencionados informes, y finalmente se proyectarán en forma tentativa las pertinentes guías para orientar la preparación de Informes Especiales destinados a Organismos Internacionales de Crédito cuando se trate de prestatarios del Sector Público Nacional.

Cabe advertir, aunque se lo ha hecho en forma reiterada en otras partes de esta investigación, que el análisis será circunscripto a los informes especiales que deban presentar a Organismos Internacionales de Crédito las entidades prestatarias que se hallen regidas por la Ley de Contabilidad de la Nación. No obstante, por las razones que no le será difícil detectar al lector, no podrán evitarse unos breves comentarios sobre informes correspondientes a organismos prestatarios que se hallan fuera del régimen de la Ley de Contabilidad Pública.

Con las aclaraciones precedentemente descriptas, se procederá a iniciar el tratamiento de este último aspecto sobre informes especiales con una breve síntesis sobre sus antecedentes en el ámbito nacional.

Capítulo I. Antecedentes.

Puede considerarse que el primer antecedente que se registra sobre estos informes especiales a ser presentados a un organismo internacional de crédito, surge de los contratos de préstamos celebrados por entidades públicas nacionales con el Banco Interamericano de Desarrollo (35). "El Banco Interamericano de Desarrollo es una institución regional a la cual pertenecen 21 naciones americanas (20 países del Área de América Latina y los Estados Unidos), creada con el objeto de acelerar el proceso de de

desarrollo económico, individual y colectivo de los países miembros. Data su existencia jurídica del 30 de diciembre de 1959".

El contrato de Préstamo n° 43 SF/AR. Resolución n° DE - 78-64 celebrado entre el Banco Interamericano de Desarrollo y la Administración General de Obras Sanitarias de la Nación por (u\$s. 2.000.000.-) el 7 de octubre de 1966 constituye de acuerdo a los antecedentes recogidos, el primer eslabón de la cadena de préstamos celebrados con aquella institución de crédito.

La Sección 1.03 que se refiere al Objeto del Préstamo dice, que contribuirá a la financiación de un proyecto para mejorar el abastecimiento de agua potable a las localidades de Avellaneda, Lanús, en la Provincia de Buenos Aires. Pero lo interesante para el tema es lo que contiene la Sección 6.03 del mencionado contrato, cuyo texto conviene transcribir fielmente: "Informes.- (a) El Deudor se compromete a presentar al Banco, a entera satisfacción de éste y en los plazos que señalan para cada uno de ellos los informes que se indican a continuación:

- (i) Dentro de los treinta (30) días subsiguientes a cada trimestre calendario, o en otro plazo que las partes acuerden, los informes relativos a la ejecución del Proyecto conforme a las normas que sobre el particular le envíe el Banco al Deudor.

(35) Banco Interamericano de Desarrollo. La Acción del BID en la Argentina. Publicación División de Administración BID. AÑO 1968. Página 21.

- (ii) Los demás informes que el Banco razonablemente solicite respecto a la inversión de las sumas prestadas, la utilización de los bienes adquiridos con dichas sumas y el progreso del Proyecto.
- (iii) Dentro de los noventa (90) días subsiguientes al cierre de cada ejercicio financiero del Deudor mientras subsistan las obligaciones del Deudor de conformidad con el presente contrato, tres ejemplares del balance al cierre de dicho ejercicio, con indicación de las ganancias y pérdidas y los demás datos contables pertinentes.
- (b) Los documentos descriptos en el párrafo (iii) de esta Sección se presentarán certificados por la Contaduría General de la Nación. Cuando el Banco lo solicite, los informes descriptos en los párrafos (i) y (ii) referentes a los aspectos financieros y contables también se presentarán certificados por dicha Contaduría General. El Deudor deberá autorizar a la Contaduría General para que pueda proporcionar directamente al Banco toda información que éste razonablemente solicite con relación al Proyecto".

Esta cláusula contractual fue la que determinó el dictado del Decreto n° 2613/66 (Auditoría en Entidades Descentralizadas y Empresas del Estado) al cual se ha hecho referencia en la Parte III. Capítulo 7.- Contaduría General de la Nación. Organismo de Control Interno en el Sector Público Nacional. Baste recordar, que le confiere a la Contaduría General de la Nación una función de control externo no prevista en la Ley de Contabilidad de la Nación y que debe ejercer por intermedio del cuerpo de contadores públicos que la integra. Asimismo, se actualizan también las disposiciones que le indican a la mencionada repartición que cuando se trate de informes sobre entidades públicas para instituciones

crediticias o de fomento la intervención será de carácter obligatorio (artículo 5°) y que para la tarea a realizar serán aplicadas las normas y procedimientos generalmente aceptados en materia de auditoría contable (artículo 2°).

La existencia de estas cláusulas contractuales y del decreto citado, plantearon algunas dudas en cuanto al contenido y presentación de los informes que solicitaba el BID. En primer término, puede manifestarse que las cláusulas de los contratos en las partes pertinentes no tenían en cuenta la naturaleza jurídica (entidad centralizada, descentralizada o Empresa de Servicios) de la entidad prestataria, así por ejemplo la Administración de Obras Sanitarias de la Nación en el año 1965 era una entidad descentralizada de la hacienda pública nacional (se aclara que actualmente es una Empresa del Estado) que no se hallaba obligada a presentar balance general y cuadro de ganancias y pérdidas. Es decir, que se regía por la Ley de Contabilidad y debía encuadrarse en su régimen contable que no prevé la confección de un balance general y cuadro de resultados como se opera en las empresas del Estado o en el sector privado. En la práctica, se elabora un balance general y cuadro de ganancias y pérdidas "especialmente" para cumplimentar la obligación que estipulaba el convenio.

Era evidente, que existía un error de enfoque que se manifestaba con mayor énfasis cuando la información contable traducida en balance general y estado de operaciones, era requerida a un organismo público que ni siquiera tenía el carácter de empresa de servicios, que era simplemente una de las llamadas haciendas de erogación propiamente dicha. Los casos concretos para estos últimos, entre otros, lo constituían el Contrato de Préstamo n° 90-SF/AR, Resolución n° 48-66 celebrado entre el BID y la Nación Argentina (Hospital Escuela "Jose de San Martín") el 21 de febrero de 1967. Se solicitaban dictámenes (aquí ya no se habla

de certificación, como erróneamente se consignaba en el Contrato de Préstamo con la Administración de Obras Sanitarias de la Nación) de la Contaduría General de la Nación sobre los balances generales y estados de operaciones e información financiera complementaria de la Comisión Ley 11.333 artículo 6° y del Hospital Escuela General San Martín a partir de los ejercicios 1965 y 1966 respectivamente. La situación real sobre la información contable a que estaban obligadas legalmente estas entidades se ajustaban a la Ley de Contabilidad y disposiciones complementarias, que, como se ha expresado, no requieren por sus características, la presentación de balances generales y cuadro de resultados.

Podría continuarse con los ejemplos demostrativos de estas situaciones, que no permitían clarificar "prima facie" la cuestión sobre el tipo de información que debían presentar las entidades prestatarias que no eran empresas públicas de características comerciales, industriales o de servicios públicos, pero a los efectos de estas referencias, se estima que con lo expuesto el problema quedaría convenientemente planteado.

La cuestión se complicó un poco más cuando el Banco Interamericano de Desarrollo incluyó en los Contratos de Préstamos posteriores al ya citado n° 43 SF/AR con la Administración de Obras Sanitarias de la Nación, unos párrafos en la Sección referente a Informes que indicaban que los estados y documentos respectivos debían presentarse dictaminados por la Contaduría General de la Nación Argentina de "acuerdo con los requisitos que establezca el Banco ..."

Se ha dicho que complicó un poco el panorama la introducción por parte del BID de estas condiciones, pues las orientaciones (así se llamaron los requisitos) se habían elaborado en general abarcando a entidades auditoras de carácter privado y a organismos oficiales de fiscalización y control. Es decir, que

si bien eran especificadas en estas orientaciones "características particulares" que debían tenerse en cuenta para auditorías a realizar en entidades prestatarias del Sector Público, era evidente que la orientación primaria tenía sus raíces en las formas y procedimientos con que se operaba en el Sector Privado. Cualquier avezado estudioso en la materia auditoría podría percatarse sin dificultades, que los requisitos eran mucho más adecuados para ser aplicados a los prestatarios del Sector Privado que a los del Sector Público (aún cuando como se dijo se hallaba prevista esta circunstancia). La realidad práctica era la que planteaba los problemas.

Correspondería eso sí hacer una salvedad, y es la que considera los casos en que los prestatarios del BID son Empresas de Servicios Públicos, evidentemente para estos casos las Orientaciones del Banco no merecen mayores reparos siempre que se adecúen a las características particulares de cada país y tengan presente los conceptos sobre utilidad social, beneficio social, etc.

Resumiendo, las conclusiones que se extraen de estos antecedentes primeros, es que los requisitos preparados por la entidad crediticia internacional a que se ha aludido no respondían ni aún responden integralmente a las peculiaridades propias de los organismos públicos prestatarios que se hallan regidos por la Ley de Contabilidad de la Nación.

Es de destacar que el Banco Interamericano de Desarrollo (BID) ha efectuado en el año 1974 una revisión de los requisitos existentes a esa fecha, de la tarea descrita, han surgido las Orientaciones para los Auditores Independientes previas al Examen de los Estados Financieros que son las vigentes en la actualidad. Aún cuando puede apreciarse un importantísimo avance con respecto a las anteriores Orientaciones, ya sea desde el punto de

vista técnico, del enriquecimiento en cuanto a su contenido (incorpora la Auditoría Operativa) y de las modernas concepciones que se advierten en las mismas, se desea complementar estas recomendaciones con algunas pautas o guías a tener en cuenta cuando se preparen informes para organismos internacionales de crédito. Se recalca que estas guías tendrán en principio vigencia para los organismos públicos que se hallen comprendidos en la Ley de Contabilidad de la Nación.

Capítulo 2. Guías para orientar la preparación de Informes Especiales destinados a Organismos Internacionales de Crédito en el Sector Público Nacional

Antes de proponer las correspondientes guías orientativas, se estima oportuno transcribir algunas consideraciones que efectuara el Contador Público José Luis Silva (36) en un trabajo sobre Informe Extenso, afirma el autor que: "Quienes hayan tenido la oportunidad de preparar informes extensos requeridos por ciertas instituciones de crédito, organismos internacionales de desarrollo y otras agencias de este tipo, habrán encontrado en los últimos tiempos que se están planteando a nuestra profesión exigencias inadecuadas respecto al alcance del trabajo a realizar y el tipo de información a cubrir con nuestra opinión: Es lamentable comprobar, que estos avances sobre áreas que debieran ser de nuestra jurisdicción, han ocurrido porque la profesión no ha sabido asumir su responsabilidad en esta materia a su debido tiempo.

(36) Silva, José Luis. "Informe Extenso" Auditoría, Normas Legales, Artículos y Trabajos Varios. UNBA. Facultad de Ciencias Económicas de Buenos Aires, 1970. Página 86.

En este aspecto, como en otros muchos, recordemos que en la medida en que no nos impongamos nosotros mismos las normas a cumplir, estaremos dejando de lado un vacío que será llenado por terceros (el estado, organismos internacionales, etc.). Entonces se pondrán en evidencia los perjuicios que pueden causarnos e exigencias inadecuadas, por provenir de quienes no tienen un conocimiento cabal de cuáles son los límites dentro de los cuales debemos desenvolvernos".

Se interpreta que estas reflexiones concurren a determinar que se hace necesario dictar al menos los aspectos fundamentales que deberían tenerse en cuenta cuando se preparan "informes especiales" para Organismos Internacionales de Crédito.

Con el auxilio de las diversas concepciones que sobre Auditoría y Control Interno, Normas de Auditoría y Principios Contables se han venido sosteniendo para su adecuada aplicación en el Sector Público Nacional, y en adhesión a los comentarios (transcritos) que efectuara el Contador Público Silva se propondrán seguidamente las pautas generales que son motivo de formulación en el presente capítulo.

En primer lugar, y para la realidad nacional debería tenerse en cuenta el carácter de la entidad prestataria para determinar el tipo de informe contable a preparar para cumplimentar cláusulas contractuales que requieran su presentación a Organismos Internacionales de Crédito. Esto es, si se trata de Administración Central, Organismos Descentralizados, Cuentas Especiales Administradas o Empresas Comerciales, Industriales o de Servicios Públicos en que el Estado es propietario o tiene participación.

Es sabido que el tipo de información contable-financiera que deben presentar estos organismos, difieren según se hallen encuadrada en uno u otro de los caracteres mencionados.

La información que habitualmente presentan las Empresas de Servicios Públicos, por ejemplo, no sería en principio diferente a las que puede confeccionar una empresa del Sector Privado, lógicamente, por su naturaleza, envergadura, importancia y objetivos es mucho más compleja y amplia que la requerida por lo común a una entidad del ámbito privado.

Es por ello, y por la circunstancia de que básicamente no se presentarán mayores dificultades en las empresas citadas si no en los organismos públicos regidos por la Ley de Contabilidad de la Nación, es que nos limitaremos (como se ha dicho ya) a estos últimos.

La Ley de Contabilidad de la Nación y sus disposiciones complementarias determinan la información que deben preparar los organismos públicos sujetos a la misma y que consiste especialmente en la preparación de los denominados: Estados de Ejecución del Presupuesto y Estado de la Cuenta Patrimonial.

Se recuerda que el Estado de Ejecución del Presupuesto deberá reflejar lo autorizado por cada crédito y lo comprometido con cargo a los mismos y el Estado de la Cuenta Patrimonial deberá reflejar las existencias al iniciarse el ejercicio, las variaciones producidas durante el mismo como resultado de la ejecución del presupuesto general o por otras causas y la situación al cierre; con respecto a la Ejecución del Presupuesto lo referido es válido integralmente para la Administración Central, por cuanto en lo que respecta a los organismos descentralizados de carácter administrativo debe complementarse con un Estado de Recaudación que refleje el cálculo de los recursos y su efectivo ingreso.

Puede agregarse, asimismo, que para el caso de los llamados Organismos Descentralizados y Cuentas Especiales Administradas debe confeccionarse un Estado de Activo y Pasivo Financiero

que reflejará las disponibilidades y exigibilidades existentes en la entidad al cierre de cada ejercicio financiero (Circular n° 5 /70-C.G.N.).

En resumen, de conformidad con la Ley de Contabilidad de la Nación vigente, los estados contables correspondientes a los Organismos de la Administración Central, Organismos Descentralizados y Cuentas Especiales Administradas serán los que se denominan: Estado de Ejecución del Presupuesto; Estado de la Cuenta Patrimonial (para Administración Central) y; Estado de Ejecución del Presupuesto; Estado de la Cuenta Patrimonial; Estado de Recaudación y Estado de Activo y Pasivo Financiero (para Organismos Descentralizados y Cuentas Especiales Administradas). En la práctica, la Contaduría General de la Nación a través del cuerpo de Contadores Públicos que la integra viene emitiendo opinión sobre los estados contables que se han referenciado, aún cuando en las cláusulas contractuales (Contratos de Préstamos con el BID) prevalece un criterio de "Standarización" que no permite consignar los expresamente.

Como se hace necesario dictaminar estados contables correspondientes a organismos públicos como los descritos en párrafos precedentes (en virtud de cláusulas contractuales vigentes, como se ha visto), no escapará al criterio de los lectores de esta tesis la vital significación que asumen en esta instancia los conceptos vertidos sobre Auditoría y Control Interno, Normas de Auditoría y Principios Contables para el Sector Público.

La vinculación con el tema principal es decididamente obligada, y de aquí que se resolviera finalizar el desarrollo del presente trabajo con estos aspectos que se estiman eminentemente prácticos.

A título ilustrativo, y tratando de capitalizar las for

De la misma manera podrían proponerse distintos modelos, de conformidad con las variantes que puedan ofrecer las entidades de acuerdo con sus características y particulares situaciones.

Sin más abundamientos, se consignan sumariamente las guías para Orientar la Preparación de Informes Especiales destinados a Organismos de Crédito en el Sector Público Nacional.

I - Guías Generales

Se refieren a:

- a) Carácter de la entidad prestataria (tener en cuenta las disposiciones legales vigentes).
 - Administración Central (Ministerios, Secretarías, Direcciones, etc.)
 - Organismos Descentralizados (Entidades Autárquicas: Junta de Granos, de Carnes, etc.)
 - Cuentas Especiales Administradas (Con individualidad financiera: Casa de la Moneda de la Nación, Lotería de Beneficencia Nacional y Casinos, etc.)
- b) Presentación de Estados Contables según la entidad.
 - Administración Central
 - . Estado de Ejecución del Presupuesto
 - . Estado de la Cuenta Patrimonial
 - Organismos Descentralizados y Cuentas Especiales Administradas
 - . Estado de Ejecución del Presupuesto
 - . Estado de la Cuenta Patrimonial
 - . Estado de Recaudación
 - . Estado de Activo y Pasivo Financiero

c) Dictámenes o informes según la entidad

- Administración Central, Organismos Descentralizados y Cuentas Especiales Administradas
 - . Ley de Contabilidad de la Nación y disposiciones legales complementarias
 - . Normas de Auditoría para el Sector Público Nacional
 - . Principios Contables para el Sector Público Nacional.

II - Guías Especiales

Se refieren a:

- a) Criterios específicos de presentación de estados contables según la naturaleza de la entidad prestataria
- Instituciones de educación avanzada (Universidades, Institutos Tecnológicos, etc.)

Deberían reflejar más bien la "responsabilidad administrativa" por los distintos recursos asignados a la entidad y la utilización de los mismos. Se sugiere la adopción de un sistema de registro a base de contabilidad de fondos cuyos activos, pasivos y saldos de fondos se muestren separados en grupos balanceados en el balance general y los recursos, gastos y cambios en saldos de cada fondo se muestren, también por grupos, en el estado respectivo; además, en el caso de los recursos y gastos, deberían diferenciarse los de carácter educacional de los no educacionales.

- Institutos Agrarios (Corporaciones, Institutos de Reforma y Promoción Agraria, etc.)

Cuando sea el caso, las prestaciones otorgadas y la

descripción de las propiedades y el detalle y valuación de los inventarios pecuarios constituirían los principales aspectos relacionados con la presentación de los estados contables.

- Dependencias Gubernamentales (Ministerios, Secretarías, Direcciones, etc.)

Constituyen en general reparticiones no autárquicas o de carácter centralizado cuyas características predominante consiste en la administración del presupuesto asignado para gastos e inversiones por categorías, actividades, programas sobre una base anual. Para estos casos, el "documento básico" consistiría en un Estado de Origen y Aplicación de Recursos relativos al Programa o Proyecto parcialmente financiado con el préstamo del Organismo Internacional de Crédito y eventualmente, el Estado de Ejecución Presupuestaria y Estado de la Cuenta Patrimonial de la repartición ejecutora.

- b) Informe sobre la ejecución financiera del Programa parcialmente financiado por el Organismo Internacional de Crédito

- Estado de Inversiones

Constituye un estado de origen de los fondos -propios y los obtenidos por financiamiento de la entidad de crédito o de terceros- y su aplicación a las diversas categorías de inversión contempladas en el Plan de Financiamiento que se describe corrientemente en los Anexos de los Contratos de Préstamos (BID).

- Informe Financiero Complementario relativo al Programa

Constituyen anexos al Estado de Inversiones y abarcan

PARTE VII

CONCLUSIONES

Como resultado del análisis efectuado al abordar los diferentes aspectos que se han considerado en el presente trabajo -sún cuando ya se han emitido algunos juicios a lo largo de su desarrollo-, se extraen las conclusiones finales que, en general, pueden sintetizarse en la siguiente forma:

- Las "características peculiares" que posee el Sector Público (que lo distinguen del Sector Privado) determinen un especial campo de acción en el que deben desenvolverse la Auditoría y el Control Interno, esta circunstancia exige que para una adecuada aplicación de estos conceptos en dicho terreno, se deban tener en cuenta permanentemente aquéllas particularidades.
- El origen, significado y evolución de la Auditoría, el generalizado concepto existente sobre auditoría interna, las pautas establecidas para diferenciar los campos de la auditoría (interna y externa) y el contenido esencial de la definición sobre el control interno, han revelado una básica orientación hacia el Sector Privado.
- La auditoría operativa como nueva visión de la disciplina, que modifica el enfoque tradicional en cuanto incluye un estudio cuidadoso de tipo operacional que conforman el marco contable y una revisión de las operaciones más completa, encuentra en el Sector Público un campo óptimo para su desarrollo.
- La necesidad que surge en el Sector Público de satisfacer los

cada vez más frecuentes requerimientos de información para los más variados niveles, ha provocado en los últimos años la incorporación de equipos de computación de datos en todas sus áreas. Por tal motivo, el candente tema referido a la Auditoría y los Sistemas de Computación de Datos que denuncia la significativa transformación de los registros tradicionales y de las técnicas usadas hasta el presente, adquiere singular relieve en el Sector Público.

- El concepto de control para la hacienda del Estado asume particular significado, desde el momento en que los actos de gobierno que se relacionan con la gestión hacendal son precisamente de las más importantes funciones gubernamentales. Así constituyen actos de control la previsión constitucional que ordena al legislador "fijar anualmente el Presupuesto de Gastos de la Administración de la Nación" (en el país: artículo 67, inc. 7 de la Constitución Nacional); la investigación de si lo que se compró es lo que se autorizó a adquirir; la sanción de la ley por la que se ordena hacer las compras mediante determinado procedimiento, como ser, por licitación pública; etc.

Por otra parte, el control de la hacienda pública puede realizarse de muy diversas maneras (por ejemplo: por el órgano que lo ejerce: interno y externo; por el momento de su realización: preventivo, concomitante y ulterior; etc.), no obstante, para el presente trabajo se redujo el problema al tomar sólo en cuenta el carácter de divisa de la organización estatal que, en su función, establece órganos de control interno y externo.

- La Ley de Contabilidad y Organización del Tribunal de Cuentas de la Nación y de la Contaduría General de la Nación (Decreto Ley n° 23.354/56 ratificado por la Ley n° 14.467) ins-

tituyó como órgano de control interno de la Administración Nacional a la Contaduría General de la Nación y los denominados en forma genérica Servicios Administrativos Contables órganos de control interno en cada uno de los poderes, ministerios y entidades descentralizadas. El control externo parlamentario delegado, establece la misma ley que será ejercida por el Tribunal de Cuentas de la Nación.

En general, puede manifestarse que las disposiciones legales vigentes y su aplicación están referidas exclusivamente al control contable y legal de la ejecución presupuestaria, en consecuencia las conclusiones y las formulaciones finales (como se verá más adelante) que surgen del presente trabajo, tendrán vigencia plena en cuanto se relacionen con las entidades que se hallen comprendidas en la Ley de Contabilidad de la Nación.

- En lo atinente a la clasificación común de los campos de la auditoría (interno y externo) que predominan en el Sector Privado, para el Sector Público carece de relevancia, porque las semejanzas que se manifiestan reducen a su mínima expresión las diferencias que suelen generalmente establecerse. Los objetivos son idénticos, el terreno en donde deben actuar es el mismo, los propósitos de emitir un juicio y prestar un servicio a la administración son similares y las tareas que deben llevarse a cabo la ejecutan (con escasas excepciones) profesionales en ciencias económicas. Solamente, se acepta lo que la doctrina sostiene en cuanto a que la diferencia estriba en tener en cuenta al órgano de quien depende el que debe ejercer el control, de modo que puede aseverarse que si bien la presente investigación está referida a la Auditoría y el Control interno en el Sector Público Nacional, las conclusiones y formulaciones finales tienen validez para el otro campo o sea el externo.

- El control interno en el Sector Público Nacional tal como está instituido legalmente, cumple su cometido verificando si en el procedimiento seguido para substanciar o ejecutar la contabilidad que se controla, han sido contempladas las normas contables y legales que se establecen en las disposiciones legales vigentes. En la práctica se ha avanzado mucho más allá, aunque no se encuentra contemplado en la Ley.
- La Ley de Contabilidad de la Nación mencionada, en su Artículo 73 y reglamentación pertinente, no define al control interno, pero establece que es lo que comprende, cubriendo los aspectos formales, legales, numéricos y documentales. No contempla en cambio, los aspectos referidos a la eficiencia, eficacia y economía.

La auditoría interna, también de conformidad con la Ley de Contabilidad, se ve limitada a la verificación de la correcta registración de las distintas contabilidades que se llevan en el ámbito público.

De lo expuesto, se infiere que los conceptos de auditoría y control interno son demasiado restringidos en su aplicación a la realidad nacional, tanto es así, que en la práctica se hallan actualmente rebasados.

- Como conclusión final para estos aspectos relacionados con la Auditoría y Control Interno, puede manifestarse que las dificultades que provoca la ausencia de definiciones expresas para su adecuada aplicación en el ámbito del Sector Público Nacional, el concepto que sobre el control se tiene para dicho Sector y las características particulares que le otorga la Ley de Contabilidad Pública al tema en cuestión, han señalado la urgente necesidad de que, observando la totalidad de estas circunstancias en concordancia con las peculiaridades

ridades inherentes a la Administración Pública, se proyecten definiciones sobre Auditoría y Control Interno en el Sector Público Nacional.

- La conveniencia de efectuar un somero análisis de las llamadas normas de auditoría generalmente aceptadas para verificar, a nivel científico-técnico si resultan aplicables al Sector Público Nacional, unida a la estrecha vinculación que mantienen tales pautas con el tema de la presente tesis doctoral, fijaron el concepto de que, la conclusión que surgiera del pertinente examen, serviría para dar mayor consistencia a las formulaciones finales.

En efecto, las normas de auditoría por su origen, evolución y contenido y teniendo en cuenta la experiencia en la República Argentina, han evidenciado una clara orientación -en lo que hace a su aplicación- dirigida hacia el Sector Privado. Por otra parte, se hallan referidas a la auditoría externa.

- El aporte esencial que significa el poder contar con definiciones expresas sobre Auditoría y Control Interno en el Sector Público Nacional, la observancia de disposiciones legales vigentes referidas a dicho Sector y la existencia de objetivos peculiares que persigue la aplicación de normas de auditoría para el ámbito público, hace menester que se propongan Guías para la Formulación de Normas de Auditoría para el Sector Público Nacional.
- La íntima relación entre la Auditoría y la aplicación de los principios contables influyeron para que se efectúe una somera investigación sobre estos últimos, tarea que sin pretender agotar el tema, permitiera conocer si los denominados principios contables generalmente aceptados son aplicables

PARTE VIII

FORMULACIONES

El diagnóstico emitido obliga a la terapéutica, ésta lógicamente se basará en las apreciaciones vertidas a la luz de la investigación efectuada y en especial en las conclusiones finales extraídas de la temática. Estos elementos fundamentales, permiten sustentar las formulaciones (expuestas en los capítulos finales de las partes pertinentes) que sumariamente serán consignadas a continuación, y que se consideran aplicables a la realidad nacional. Eso sí, con respecto a esto último, como ya se manifiesta en las conclusiones finales, es preciso destacar que las proposiciones tendrán "en principio" solo plena vigencia, en cuanto se relacionen con las entidades que se hallen comprendidas en la Ley de Contabilidad Pública.

1.- Concepto de Auditoría y Control Interno en el Sector Público Nacional

La época actual requiere que en el Sector Público Nacional, con las modernas, vastas y complejas funciones que tiene asignadas el Estado Moderno, funcione una auditoría y control interno acorde con la realidad que las circunstancias exigen. Es por ello que, de conformidad con las peculiares características que posee el Sector Público y en atención al más actualizado enfoque que se tiene de los aspectos bajo examen, se proponen a continuación las definiciones sobre auditoría y control interno para el ámbito público.

La amplitud de las concepciones que se propician tienen por objeto el abarcar un más dilatado campo de aplicación contemplando asimismo, las perspectivas futuras.

"La auditoría pública es la actividad profesional que tiene por objeto realizar: un examen de las transacciones financieras, cuentas e informes, incluyendo una evaluación del cumplimiento de las leyes y disposiciones legales vigentes; una revisión de la eficiencia y economía en el uso de los recursos; un análisis que constate si los resultados esperados se han efectivamente alcanzado, todo ello con el propósito de producir informes que cubran los aspectos señalados".

"El Control Interno es el conjunto de elementos constituidos por las estructuras orgánicas funcionales de los organismos de la Administración Pública representadas gráficamente por los llamados organigramas, el sistema contable que impera en la mencionada Administración -el que debe hallarse estructurado respetando las disposiciones legales vigentes, en particular la Ley de Contabilidad Pública-, el sistema de información adoptado y coordinado para: mantener una adecuada fiscalización sobre los recursos, gastos, activo y pasivo; vigilar si se cumplen la legislación y normas pertinentes; asegurar el grado de confiabilidad de la información que se utiliza para la planificación, programación y dirección; promover la eficiencia operativa; permitir la evaluación del logro de las metas propuestas e impulsar la adhesión a las medidas de política económica, financiera, administrativa del Sector Público, consecuentemente, todo su campo de acción se extiende a todo el nivel institucional".

2.- Guías para la formulación de Normas de Auditoría para el Sector Público Nacional

Las definiciones propuestas sobre Auditoría y Control Interno en el Sector Público Nacional, sugieren se adecúen normas de auditoría para ese ámbito que concurren a que puedan ser cumplimentados convenientemente los ambiciosos objetivos que se persiguen.

En consecuencia, las pautas correspondientes se estructuran teniendo en cuenta tres aspectos esenciales de auditoría: financiero y legal; economía y eficiencia y resultados programáticos.

I.- Normas Generales

A.- El alcance integral en una auditoría para el Sector Público Nacional debería abarcar:

a) Un examen de las transacciones financieras, cuentas e informes, incluyendo una evaluación del cumplimiento de las leyes y disposiciones legales vigentes.

b) Una revisión de la eficiencia y economía en el uso de los recursos.

c) Un análisis que constate si los resultados esperados se han efectivamente alcanzado.

B.- Los profesionales designados para realizar la auditoría deben ser personas que, teniendo título profesional o universitario oficialmente reconocido o la habilitación oficial correspondiente, reúnan la idoneidad adecuada para las tareas que se encomiendan.

C.- La entidad auditora a través de los profesionales que la integran mantendrá el cuidado y cautela digno del ejercicio profesional.

D.- En todos los aspectos del trabajo de auditoría, la entidad auditora a través de los profesionales que la componen mantendrá una actitud de independencia.

II.- Normas relativas a la realización del trabajo

El trabajo de auditoría debería comprender:

- A.- Una adecuada planeación y supervisión de las tareas a realizar por los individuos designados por la entidad auditora.
- B.- Una revisión sobre el cumplimiento de las leyes y disposiciones legales vigentes.
- C.- Una evaluación del sistema de control interno para apreciar en qué medida asegura el cumplimiento de la legislación y normas pertinentes, en qué grado brinda correcta información, cómo contribuye a promover la eficiencia operativa, hasta qué punto permite analizar el logro de las medidas propuestas e impulsa la adhesión a las disposiciones de política económica, financiera, administrativa del Sector Público.
- D.- Un examen de los elementos obtenidos para acumular suficiente evidencia probatoria válida para proporcionar al auditor o entidad auditora una base razonable a las opiniones, juicios, conclusiones o recomendaciones que deban emitir.

III.- Normas Relativas a los Informes

- A.- Se elevarán informes escritos de auditoría a los funcionarios de los organismos que requirieron o instrumentaron la realización de las tareas (se advierte que no es común, pues en el Sector Público Nacional las tareas las lleva a cabo por lo general el órgano de control por propia iniciativa).

Se remitirán copias a otros funcionarios que puedan ser responsables de actuar sobre la base de lo diagnosticado o recomendado y a otros responsables autorizados para recibir tales informes.

B.- Los informes se emitirán en, o antes de la fecha especificada por ley, reglamentación u otro convenio y en todo caso lo más pronto posible para su utilización oportuna por los funcionarios responsables.

C.- Cada informe:

- a) Será lo más conciso posible, cuidando de que sea lo suficientemente claro y completo para que lo entiendan todos los usuarios potenciales.
- b) Presentará los hechos exacta, completa y verazmente.
- c) Presentará los resultados y las conclusiones de manera objetiva y en palabras tan claras y simples como el tema lo permita.
- d) Incluirá únicamente información, resultados y conclusiones concretas, adecuadamente respaldados por evidencia probatoria, recopilada durante la realización de las tareas para demostrar y probar si es necesario el fundamento, corrección y veracidad de las aseveraciones del informe.
- e) Cuando sea procedente incluirá recomendaciones del auditor o auditores para realizar mejoras en los procedimientos o en el tratamiento de asuntos donde detecte problemas. Para cooperar con la implementación o planeamiento de las acciones correctivas el informe deberá señalar las causas de las deficiencias notadas.
- f) Se dará mayor énfasis a las mejoras futuras, los comentarios críticos deberán tener sentido constructivo a los fines de alentar reacciones favorables a las recomendaciones sugeridas.

- g) Incluirán la opinión de los funcionarios responsables del organismo auditado respecto a los resultados y conclusiones que proyecta presentar en el informe. Es conveniente que las opiniones sean recabadas por escrito y se presentarán y comentarán objetivamente en el informe definitivo.
- h) Se explicará con claridad el campo abarcado y el objetivo de la auditoría realizada.

D.- Todo informe de auditoría de carácter financiero:

- a) Contendrá la opinión del auditor o auditores sobre la veracidad de la información contable examinada.
- b) Indicará si los informes financieros se han preparado de acuerdo con normas legales vigentes o usuales de contabilización aplicables a los organismos públicos auditados y sobre bases compatibles entre un período y otro. Los cambios significativos de sistemas o procedimientos contables y sus efectos en los informes financieros deberá explicarse en el informe de auditoría.
- c) Indicará si el exámen de la información financiera se llevó a cabo de acuerdo con las normas de auditoría enunciadas en I y II de las presentes guías.
- d) Incluirá toda información suplementaria pertinente respecto a los informes financieros analizados, que pueda ser necesario para una exposición completa e informativa acerca de las operaciones financieras del organismo. El informe del auditor o auditores señalará el cumplimiento y en su caso las transgresiones a las disposiciones legales vigentes referentes a la ma

teria analizada.

Para dar cumplimiento a la presente norma, relativa a la realización del trabajo, se recomienda tener presente los siguientes procedimientos de auditoría:

- 1) Comparación de estados contables con los registros de contabilidad que se lleven en el Sector Público; además realización de pruebas parciales y selectivas de estos últimos con la documentación en la extensión y profundidad que el auditor o auditores estimen conveniente, considerando el resultado de su estudio y evaluación de la eficacia del control interno.
- 2) Pruebas oculares y recuentos de activos de importancia como ser: valores de caja, inventarios físicos, etc. El auditor y/o auditores debe o deben guiarse por la importancia del activo y en especial por el control que ejerce el organismo. Tomará todas las medidas necesarias para comprobar que todos los recursos y los compromisos de la entidad estén reflejados en los estados contables.
- 3) Confirmaciones directas con terceros por medio de: certificados bancarios, confirmaciones selectivas de cuentas por pagar, etc. con la extensión que sea conveniente y factible en cada circunstancia.
- 4) Examen de documentos importantes y autorizaciones complementarias, como contratos, licitaciones, reglamentaciones internas, circulares, cartas orgánicas, etc. para la formación de la correspondiente opinión, juicio, conclusión o recomendación.

3.- Guías para la formulación de Principios Contables para el Sector Público Nacional

Las características especiales que distinguen al Sector

Público del Sector Privado, han determinado que no puedan aplicarse en forma integral y sin reservas al ámbito público los denominados principios contables generalmente aceptados. De modo tal, que se hace necesario proyectar a manera de ensayo una especie de Guías para la formulación de Principios Contables para el Sector Público Nacional.

En primer término, se fijan una serie de postulados básicos que tienen su origen en la esencia misma de las finanzas públicas, se adopta un particular principio básico fundamental, se incorporan algunos principios generales que se derivan de los objetivos de las cuentas de gobierno y se eliminan otros, por estimarse inaplicables a la Administración Pública.

Cabe destacar, que la adecuada aplicación de los principios que se proponen, se halla supeditada a las pautas que señalan las disposiciones legales vigentes que se desprenden fundamentalmente, de la Ley de Contabilidad Pública.

I.- Principios Fundamentales a regir para el Presupuesto Público

- a) Universalidad del Presupuesto.
- b) Especialidad del Presupuesto.
- c) Unidad del Presupuesto.
- d) Claridad del Presupuesto.
- e) Constitucionalidad del Presupuesto.

II.- Principio Contable Fundamental

- a) Veracidad.

III.- Principios Contables Generales

- a) Ente.
- b) Bienes Económicos.
- c) Moneda de Cuenta.

- d) Valuación al costo.
- e) Ejercicio.
- f) Objetividad.
- g) Prudencia.
- h) Uniformidad.
- i) Exposición.
- j) Responsabilidad.
- k) Dirección.

4.- Guías para orientar la preparación de Informes Especiales destinados a Organismos Internacionales de Crédito

La realidad nacional exige se tengan en cuenta sus propias características cuando se prepararen informes para Organismos Internacionales de Crédito, para tal fin con el auxilio de las concepciones que se han expuesto sobre Auditoría y Control Interno, Normas de Auditoría y Principios Contables para el Sector Público Nacional, se proponen Guías para orientar la preparación de Informes Especiales destinados a Organismos Internacionales de Crédito.

I.- Guías Generales

Se refieren a:

- a) Carácter de la entidad prestataria. (Tener en cuenta las disposiciones legales vigentes).
 - Administración Central (Ministerios, Secretarías, Direcciones, etc.)
 - Organismos Descentralizados (Entidades Autárquicas: Junta Nacional de Granos, de Carnes, etc.)
 - Cuentas Especiales Administradas (con individualidad financiera: Casa de la Moneda, Lotería de Beneficencia Nacional y Casinos, etc.)

b) Presentación de estados contables según la entidad.

- Administración Central
 - . Estado de Ejecución del Presupuesto
 - . Estado de la Cuenta Patrimonial
- Organismos Descentralizados y Cuentas Especiales
 - . Estado de Ejecución del Presupuesto
 - . Estado de la Cuenta Patrimonial
 - . Estado de Recaudación
 - . Estado de Activo y Pasivo Financiero

c) Dictámenes e informes según la entidad.

- Administración Central, Organismos Descentralizados y Cuentas Especiales Administradas
 - . Ley de Contabilidad de la Nación y disposiciones legales complementarias
 - . Normas de Auditoría para el Sector Público Nacional
 - . Principios Contables para el Sector Público Nacional

II.- Guías Especiales

Se refieren a:

- a) Criterios específicos de presentación de estados contables según la naturaleza de la entidad prestataria.
- Instituciones de Educación Avanzada (Universidades, Institutos Tecnológicos, etc.)
 - . Deberían reflejar más bien la "responsabilidad administrativa" por los distintos recursos asignados a la entidad y la utilización de los mismos.
 - . Se sugiere la adopción de un sistema de registro de operaciones a base de fondos balanceados.

- Elizundia Charles, Arturo: "La Administración Pública y el Contador Público". Revista de La Escuela de Contabilidad, Economía y Administración. Monterrey, N.L. México, abril 1962. N° 54.
- Holmes, Arthur W.: "Auditoría. Principios y Procedimiento". Tomo I. Unión Tipográfica Editorial Hispano Americana. México, 1967.
- Holmes, Arthur W.: "Principios Básicos de Auditoría". Compañía Editorial Continental S.A. México, 1969.
- Instituto Mexicano de Contadores Públicos: "Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas". México, diciembre 1956. Boletín n° 3.
- Instituto Mexicano de Contadores Públicos: "Conceptos Generales". México, octubre 1956. Boletín n° 2.
- Instituto Nacional de Contadores Públicos de Colombia: Comité de Investigaciones Técnico-Contables. Comisión de Normas de Auditoría. Colombia, febrero 1968. Boletín n° 3.
- Instituto Nacional de Contadores Públicos de Colombia: Comité de Investigaciones Técnico-Contables. Comisión de Normas de Auditoría. Colombia, junio de 1968. Boletín n° 8.
- Loyo Rodríguez, Agustín: "Auditoría de la Cuenta Pública" Revista Dirección y Control. Colegio de Contadores Públicos de México. AC. México, junio 1970. N° 94.
- Luz, José de la: "La Auditoría Interna como elemento de Control Administrativo". Revista Mensual Finanzas y Contabilidad. Editorial Finanzas S.R.L. México, diciembre 1972 N° 12.



Spacek, Leonard: "Son Generalmente Aceptados los Principios de Contabilidad?" Revista Finanzas y Contabilidad. Editorial Finanzas S.R.L. México, mayo 1962.

Uribe, Francisco Javier: "Hay necesidad de modificar las normas de auditoría?" Revista Finanzas y Contabilidad. Editorial Finanzas S.R.L. México, febrero 1967. N° 2.

White, Leonard D.: "Introducción al Estudio de la Administración Pública". Centro Regional de Ayuda Técnica. A.I.D. México, 1964.

- Matocq, Eugenio A.: "Tratado de Contabilidad Pública". Abeledo-Perrot. Buenos Aires, 1962.
- Mautz, R.K.: "Fundamentos de Auditoría". Ediciones Macchi SA. Buenos Aires, 1970.
- Muñoz Anato, Pedro: "Introducción a la Administración Pública" Fondo de Cultura Económica. México, 1956.
- Naciones Unidas: "Contabilidad Pública y Ejecución del Presupuesto". Departamento de Asuntos Económicos. New York, 1953.
- Outeiral, Luís E. Zembra, Mario: "Guía para la Auditoría Operativa de Los Sistemas de Computación de Datos". Revista Administración de Empresas. Ediciones Contabilidad Moderna. Buenos Aires, diciembre 1972. N° 33.
- Re, Juan Angel: "El Control en la Administración Pública Nacional. Entidades Centralizadas y Descentralizadas". Universidad de Belgrano. Facultad de Ciencias Económicas. Buenos Aires, 1962.
- Re, Juan Angel: "Cuenta General del Ejercicio". "Aplicación de Ajustes de Estados Contables para reflejar las variaciones del poder adquisitivo de la moneda". Revista Círculo de Contadores Fiscales del Tribunal de Cuentas de la Nación. Buenos Aires, noviembre 1972. N° 6.
- Revista Internacional de Auditoría Gubernamental: INTOSAI. Washington, julio 1974. N° 3.
- Silva, José Luís: "Informe Extenso". Auditoría. Normas Legales, Artículos y Trabajos Varios. U.N.B.A. Facultad de Ciencias Económicas. Buenos Aires, 1970.