



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



# El capital humano: la educación y el desarrollo. República Argentina y países seleccionados de América, 1947-1970

Giménez Goñi, Arnaldo César

1977

Cita APA: Giménez Goñi, A. (1977). El capital humano, la educación y el desarrollo. República Argentina y países seleccionados de América, 1947-1970. 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

Col. 1501  
1575

ORIGINAL

" EL CAPITAL HUMANO "

La Educación y el Desarrollo Económico;  
República Argentina y países seleccionados de América, 1947-1970.

Distinguido Q.

28 Junio 77

1575 - Fin 880

*[Handwritten signature]*

*[Handwritten signature]*

Tesis Doctoral Plan "D".

Autor: Arnoldo César Giménez Goñi

N° de Registro: 9732.

Facultad de Ciencias Económicas

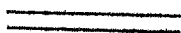
Universidad de Buenos Aires

Mayo 1977.

1131 (70)  
top G3  
1575 (1)  
1304 (200)

## I N D I C E

	<u>Pág.</u>
Introducción	
Capítulo I : Surgimiento del área y antecedentes históricos	1
El concepto de Capital Humano	5
Capítulo II : Tipos de Capital y Desarrollo Económico	15
El Mercado de Capital y el Mercado de Trabajo	18
Capítulo III La Educación como Consumo e Inversión	23
La contribución económica de la Educación	26
Capítulo IV : Objetivos y Medios en Planeamiento Educacional	38
Desembolsos en Educación	41
Capítulo V : Niveles educacionales y ocupación laboral	47
La Educación de las Fuerzas del Trabajo	50
Capítulo VI : La fuga de cerebros	63
Resumen	75
Apoyo estadístico	86
Conclusiones	88
Apéndice Estadístico	94
Bibliografía:	
Citas bibliográficas	
Fuentes bibliográficas por capítulos	
Bibliografía general	



## INTRODUCCION

La Economía de la Educación es una de las ramas de la Economía que está creciendo más rápidamente.

Junto con la Economía de la Salud constituye el corazón de la Economía de los Recursos Humanos, un campo de investigación que en los últimos está revolucionando materias tradicionales, como por ejemplo Desarrollo Económico.

Ahora se sabe que las mejoras en la fuerza de trabajo pueden tener efectos importantes sobre el crecimiento económico.

Han surgido preguntas tales como:

Cuánto debería desembolsar un país en Educación y cómo debería ser financiado el desembolso ?

Es la Educación primordialmente "Inversión" o primordialmente "Consumo" ?

Si es Inversión, de qué magnitud es su rendimiento comparado con otras formas de Inversión en seres humanos y en equipo material ?

Qué contribución hace la Educación al desarrollo integral de los Recursos Humanos ?

Particularmente en los países de bajos ingresos, hasta dónde se puede acelerar el crecimiento económico por medio del control de los sistemas educacionales ?

Se puede concebir la Educación como una industria que absorbe recursos materiales y recursos humanos; en la mayoría de los países la totalidad de esta industria es provista y financiada colectivamente.

De un modo característico, los insumos de esta industria se compran en el mercado; en cambio, su producción no se vende, por lo menos directamente. El ciclo de producción de la industria es más largo que el de la mayoría de otras industrias e insume una fracción

relativamente grande de su propia producción. No se dedica a maximizar ganancias y en realidad no resulta evidente que se dedique a maximizar algo.

Todas estas peculiaridades hacen difícil apreciar la eficiencia con que son asignados los recursos en la industria de la Educación.

Por último habría que señalar que aunque su principal función es difundir el "stock" existente de conocimientos, también sirve para acrecentar ese "stock".-

## Capítulo I

### SURGIMIENTO DEL AREA Y ANTECEDENTES HISTORICOS.

En los últimos tiempos (tal vez podría decirse alrededor de 1960) , se ha visto surgir y tomar cuerpo un interés considerable en la contribución económica de la Educación.

Según esta corriente de ideas, la inversión en seres humanos, en lo que se ha dado en llamar "capital humano", es un factor de desarrollo económico cuya importancia merece estudio e investigación.

Históricamente, existen antecedentes importantes referidos a la idea de capital humano.

Hace 200 años Adam Smith, por ejemplo hizo la siguiente comparación:

"Cuando se construye cualquier máquina costosa, se espera que el trabajo extraordinario ejecutado por ella antes de su desgaste total, reembolsará el capital invertido conjuntamente con, por lo menos, las ganancias ordinarias.

Un hombre educado a expensas de mucho trabajo y tiempo para cualquiera de aquellos empleos que requieren extraordinaria destreza y pericia, puede ser comparado a una de aquellas costosas máquinas. Se espera que el trabajo que él aprende a ejecutar le reembolsará , - por encima de los salarios habituales de la mano de obra común -, el costo total de su educación, conjuntamente (por lo menos) con las ganancias ordinarias de un capital del mismo valor. Debe hacerlo además en un tiempo razonable, habida cuenta de la muy incierta duración de la vida humana, de la misma manera que la más cierta duración de la máquina.

La diferencia entre los salarios de la mano de obra calificada y aquellos de la mano de obra no calificada se basa en estos principios". ("La Riqueza de las Naciones". 1776).

También los mercantilistas tuvieron alguna clase de apreciación de la idea de inversión en el hombre, porque acentuaron mucho la importancia del "arte o ingenio", o de gente capacitada, como clave

nidad para la cual se requiere instrucción extra y especial, las futuras ganancias no necesitan ser muy altas en relación con el gasto presente para asegurar una competencia viva por el puesto. Pero en las capas más bajas de la sociedad el mal es grande. Porque los escuálidos medios y educación de los padres, y la debilidad comparativa en darse cuenta claramente del futuro, les impide invertir capital en la educación y preparación de sus hijos con la misma iniciativa libre y audaz con que es aplicado el capital al mejoramiento de la maquinaria en cualquier fábrica bien manejada... Pero el punto sobre el cual tenemos que insistir especialmente consiste en que este mal es acumulativo..." (Marshall, "Principios de Economía Política", 1890).-

Como lo observó Adam Smith, no es por accidente que la gente instruida tiende a ganar más que la gente no instruida; sin la promesa de un rendimiento monetario la oferta de gente instruida se secaría pronto.

Para Irving Fisher ("Naturaleza del Capital y la Renta". Editorial La España Moderna. Madrid, sin fecha ), "capital" es cualquier "stock" existente en un momento dado que rinde una corriente de servicios a través del tiempo; todos los flujos de renta son producto de algún "capital" cuyo valor se calcula capitalizando el flujo de renta a una tasa de descuento apropiada.

Marshall objetaba el uso comprensivo del término "capital" , diciendo: Fisher parece tener muy poco en cuenta la necesidad de mantener las discusiones realistas en contacto con el lenguaje del mercado. Sin embargo traza la siguiente analogía: "Las remuneraciones y otras retribuciones del esfuerzo tienen mucho en común con el interés sobre el capital... Hay una correspondencia general entre las causas que gobiernan el precio de oferta del capital material y del capital personal: los motivos que inducen a un hombre a acumular capital personal en la educación de su hijo son similares a aquellos que controlan su acumulación de capital material para su hijo. Hay una transición continua del padre que trabaja alerta a fin de poder legar a su hijo un negocio comercial o industrial rico y firmemente establecido,

al padre que trabaja alerta a fin de sostener a su hijo mientras está adquiriendo lentamente una educación médica completa y comprarle finalmente un consultorio lucrativo... Existe la misma transición continua a otro padre que trabaja alerta a fin de que su hijo pueda permanecer en la escuela, y posteriormente pueda trabajar durante algún tiempo casi sin paga mientras aprende un oficio calificado, en vez de ser forzado a mantenerse a sí mismo en una temprana educación, tal como mensajero, que ofrece retribuciones comparativamente altas a muchachos jóvenes porque es un camino que no conduce a adelanto futuro. ...Las únicas personas que, tal como la sociedad está constituida actualmente, están dispuestas a invertir mucho en desarrollar el capital personal de un joven son sus padres... Muchos talentos de primer orden quedan por siempre sin cultivar porque nadie que pudiera desarrollarlos, tiene ningún interés especial en hacerlo... No surge una diferencia fundamental entre los agentes materiales y humanos de producción... En conjunto, el costo en dinero de cualquier clase de trabajo para los empleadores corresponde a la larga bastante bien al costo real de producir ese trabajo".

## El concepto de Capital Humano

Los economistas saben desde hace tiempo que la gente es una parte importante de la riqueza de las naciones.

Aunque es obvio que la gente adquiere habilidades y conocimientos útiles, no es tan obvio que sean una forma de capital. Tampoco que tal capital sea en parte substancial el producto de una inversión deliberada, ni que haya crecido en las sociedades occidentales a una tasa mucho más rápida que el capital convencional ni que su crecimiento puede ser el rasgo más distintivo del sistema económico.

Pueden considerarse inversión en capital humano los desembolsos directos en educación, salud, y las migraciones internas para sacar ventaja de mejores oportunidades de empleo. Son también ejemplos claros los salarios caídos (no percibidos) de estudiantes adultos para asistir a la escuela y por los trabajadores para adquirir aprendizaje directamente en la empresa.

Sin embargo, nada de todo esto es incluido en las cuentas nacionales. Tampoco es registrado el uso de tiempo libre para mejorar habilidades y conocimientos, aunque es bastante habitual.

Todas estas maneras mencionadas contribuyen grandemente a mejorar la calidad del esfuerzo humano y a acrecentar su productividad.

Medida por lo que el trabajo contribuye a la producción, la capacidad productiva de los seres humanos es actualmente mayor que todas las otras formas de riqueza juntas. Lo que no se ha enfatizado debidamente es que la gente invierte en sí misma y que estas inversiones son muy grandes.

Es posible que estén influyendo cuestiones morales y filosóficas. Los hombres libres no son propiedad o bienes de mercado. Para muchos es ofensivo el mero pensamiento de inversión en capital humano. Se necesitó una larga lucha para librar a la sociedad del trabajo servil y para transformar consecuentemente las instituciones.

Tratar a los seres humanos como riqueza que puede ser aumentada por inversión parece reducir al hombre a mero componente material.

En alguna oportunidad John Stuart Mill argumentó que la gente

de un país no debía ser considerada como riqueza puesto que la riqueza existía solamente para servir la gente.

Sin embargo, no hay nada en el concepto de capital humano contrario a su idea que la riqueza existe sólo para beneficio de la gente. Es una manera de que los hombres libres puedan realzar su bienestar: invirtiendo en sí mismos para ampliar la gama de opciones.

H. von Thünen llegó a argumentar que el concepto de capital aplicado al hombre no lo degradaba ni dañaba su libertad y dignidad, sino por el contrario, la falla de aplicar el concepto era especialmente pernicioso en las guerras; "...aquí...uno sacrificaría un ciento de seres humanos en la flor de la vida a fin de salvar un cañón". La razón es que "...la compra de un cañón causa una salida de fondos públicos, mientras que los seres humanos se obtienen gratis por un mero decreto de conscripción". (von Thünen: *Der isolierte Staat*, 1875. Traducción Universidad de Chicago).

Sin embargo, la corriente de pensamiento dominante ha sostenido que no es apropiado ni práctico aplicar el concepto de capital a los seres humanos. Marshall sostuvo que aunque los seres humanos son incontestablemente capital desde un punto de vista abstracto y matemático, estaría fuera de contacto con el mercado tratarlos como capital en los análisis prácticos. En resumen, la inversión en seres humanos ha sido raramente incorporada al meollo formal de la economía, aunque muchos economistas hayan señalado su relevancia en un momento u otro.

La omisión de tratar los recursos humanos explícitamente como un medio de producción producido, ha favorecido la retención de la noción clásica del trabajo como capacidad de hacer trabajo manual que requiere poco conocimiento y habilidad; una capacidad con la cual los trabajadores están dotados más o menos igualmente.

Los trabajadores se han convertido en capitalistas no por una difusión de la propiedad accionaria de las empresas, sino por la adquisición de conocimientos y habilidades que tienen valor económico. Estos conocimientos y habilidades son en gran parte producto de la inversión, y combinados con otras inversiones humanas, explican

predominantemente la superioridad productiva de los países técnicamente avanzados.

Cuando la gente campesina toma trabajos no agrícolas, gana substancialmente menos que los obreros industriales de la misma raza, edad y sexo.

En EEUU. los varones urbanos, no blancos, ganan mucho menos que los blancos, aún después de deducidas las diferencias en desempleo, tamaño de ciudad, y región. Como estas diferencias en retribuciones se correlacionan ajustadamente con diferencias correspondientes en educación, sugieren que lo uno es consecuencia de lo otro. Los negros que operan chacras, ya sea como arrendatarios o como propietarios, ganan mucho menos que los blancos en chacras comparables.

Las cosechas y los ganados no son vulnerables a la plaga de la discriminación. Las grandes diferencias en las ganancias parecen reflejar más bien las diferencias en salud y en educación. Los trabajadores del Sud (EEUU.) ganan, en promedio, apreciablemente menos que en el Norte u Oeste y tienen también en promedio menos educación.

Se dice que los hombres jóvenes que entran en la fuerza laboral tienen una ventaja competitiva sobre los trabajadores más antiguos desocupados. La mayoría de esta gente joven posee 12 años de escolaridad, o más; la mayoría de los trabajadores más antiguos tiene 6 años o menos de escolaridad.

La ventaja puede surgir no de las rigideces de la seguridad social o de preferencias de los empleadores, sino de diferencias reales en productividad conectadas con una forma de inversión, por ejemplo, educación.

Otro ejemplo: la curva que relaciona ingreso con edad tiende a ser más empinada para trabajadores calificados.

Se ha observado que el crecimiento económico requiere mucha migración interna de trabajadores para adaptarse a cambiantes oportunidades de empleo. Los hombres y mujeres jóvenes están más dispuestos a mudanzas que los trabajadores más antiguos. Esto cobra sentido eco-

nómicamente cuando se reconoce que los costos de tales migraciones son una forma de inversión en recursos humanos. La gente joven tiene más años por delante para recobrar tal inversión.

Hay inversiones más cercanas a insumos corrientes como por ejemplo expensas en alimento y vivienda en algunos países donde el trabajo es principalmente la aplicación de fuerza física humana, lo que exige energía y resistencia.

En algunas regiones de Asia millones de varones adultos tienen una dieta tan magra que no pueden realizar más que unas horas de trabajo fuerte. Bajo tales circunstancias es racional tratar el alimento parcialmente como consumo y parcialmente como "un bien de producción", tal como lo han hecho algunos economistas hindues.

Se ha observado que el comportamiento a largo plazo de la razón capital-renta no ha sido el pronosticado, pero las estimaciones han tomado en cuenta sólo una parte de todo el capital. Se ha excluido particularmente cualquier capital humano. Sin embargo, el capital humano ha estado creciendo a una tasa substancialmente mayor que el capital reproducible (material). Por lo tanto, no se puede inferir de tales estimaciones que el "stock" de todo capital ha estado decreciendo en relación con la renta.

Si sus motivaciones y preferencias han llevado a la gente a mantener aproximadamente un cociente constante entre capital (en sentido comprensivo) y renta, la declinación en el cociente estimado es señal que el capital humano ha estado aumentando relativamente no sólo con respecto al capital convencional sino también con respecto a la renta.

En los EEUU. la renta ha estado creciendo a una tasa mucho más alta que el monto combinado de tierra, horas-hombre trabajadas, y el "stock" de capital reproducible utilizado para producir la renta. Además, la discrepancia entre las dos tasas se ha hecho mayor desde cada ciclo económico al próximo, durante las décadas recientes.

Es probable la influencia de los rendimientos a escala; la economía ha estado experimentando crecientes rendimientos a escala en

algunos puntos compensados en parte por rendimientos decrecientes en otros. Si se logra identificar y medir las ganancias netas, puede suceder que ellas hayan sido substanciales.

Otra probable influencia es la de las grandes mejoras en la calidad de los insumos que han ocurrido pero que han sido omitidas en las estimaciones de tales insumos. Las mejoras que no se han tenido en cuenta son parcialmente en capital material.

Tal vez el meollo de la cuestión sea el inexplicado incremento de los salarios reales de los trabajadores. Es una cuasi-renta pendiente del ajuste de la oferta de trabajo ? O una renta pura que refleja la cantidad fija de trabajo ? Parece razonable que represente más bien un retorno de la inversión que se ha hecho en seres humanos.

El crecimiento observado en la productividad por unidad de trabajo es consecuencia de mantener la unidad de trabajo constante a través del tiempo; en realidad esa unidad de trabajo ha estado aumentando como resultado de una cantidad de capital humano firmemente creciente por trabajador.

Otro aspecto de la misma cuestión básica, y que admite la misma solución, es el muy rápido recobro de postguerra de países que sufrieron severa destrucción de planta y equipo durante la guerra. El costo del bombardeo fue bien visible en las fábricas arrasadas, los puentes y puertos destrozados y las ciudades en ruinas. Estructuras, equipos e inventarios eran todos montones de escombros.

No tan visible, aunque grande, fue el costo del agotamiento en tiempo de guerra de la planta física que escapó a la destrucción.

Se llamó a economistas para evaluar las implicancias de estas pérdidas de guerra para la reconstrucción.

Retrospectivamente, es evidente que sobrevaloraron la prospección de los efectos retardatarios de tales pérdidas.

No se disponía del concepto de capital en sentido comprensivo y por lo tanto no se tomó debida cuenta del capital humano y de la parte importante que juega en la producción en una economía moderna.

Con respecto a los países pobres, se ha mencionado a menudo la baja tasa de absorción de capital adicional. El capital nuevo del ex-

terior puede ser puesto en buen uso solamente cuando es adicionado "lenta y gradualmente". Esto contradice la opinión que los países son pobres fundamentalmente a causa de estar subalimentados de capital y que el capital adicional es verdaderamente la llave para su más rápido crecimiento económico.

Posiblemente la conciliación se encontrará al darle énfasis a las formas particulares de capital. El nuevo capital asequible para estos países desde el exterior, generalmente se canaliza hacia la formación de estructuras, equipo, y a veces también de inventarios.

Pero generalmente no es asequible para inversiones adicionales en el hombre, y las capacidades humanas se convierten realmente en factores limitativos del crecimiento económico.

Los recursos humanos tienen características tanto cuantitativas como cualitativas. El número de personas, la proporción que se ocupa en trabajo útil y las horas trabajadas son dimensiones cuantitativas. Hay componentes cualitativos tales como pericia, conocimientos y atributos similares que afectan las capacidades humanas individuales para realizar trabajo productivo. En la medida que los gastos para mejorar tales capacidades también incrementan la productividad del trabajo, dichos gastos producirán una tasa de rendimiento positiva.

La estimación de la magnitud de la formación de capital físico se basa en los desembolsos realizados para producirlo.

Para la estimación de la formación de capital humano el método de basarse en los desembolsos no resulta tan sencillo: hay que distinguir entre desembolsos para consumo y para inversión.

Para obviar esas dificultades se ha sugerido el método de estimar la inversión en seres humanos por su rendimiento antes que por su costo.

Cualquier capacidad producida por la inversión en seres humanos se convierte en una parte del agente humano y por lo tanto no puede ser vendida; sin embargo, "está en contacto con el lugar del mercado" al afectar los sueldos y salarios que el agente humano puede ganar. El incremento resultante en las remuneraciones es el rendimiento de

la inversión. El valor de esa inversión puede ser determinado descontando las futuras remuneraciones adicionales que rendirá, de la misma manera que el valor de un bien físico de capital puede ser determinado descontando su flujo de renta.

Las facilidades y servicios de salud, en sentido amplio, incluyendo todos los desembolsos que afectan la expectación de vida, el vigor y la vitalidad de la población; la educación formal a nivel primario, secundario y superior; los programas de educación de adultos incluyendo programas de extensión especialmente en agricultura; la capacitación en la empresa, incluyendo el aprendizaje al viejo estilo; las migraciones de individuos y familias para adaptarse a cambiantes oportunidades de empleo, etc., son todas actividades importantes que mejoran las capacidades humanas.

Exceptuando educación, se puede decir que no es mucho lo que se sabe acerca de estas actividades.

En los países subdesarrollados, las medidas sobre salud así como la alimentación y la mejor vivienda ejercen influencia también en cuanto a mejorar la calidad de los recursos humanos.

El rol de la comida cambia a medida que la gente se hace más rica. Se ha señalado que en algunos países pobres la comida extra tiene el atributo de un "bien de producción". Este atributo disminuye cuando se eleva el consumo de comida, y llega un punto después del cual todo aumento resulta puro consumo.

Pueden hacerse consideraciones similares con respecto a la vestimenta, la vivienda y los servicios médicos.

Con respecto a la capacitación en la empresa en la industria moderna, casi todo lo que se puede decir es que la expansión de la educación no la ha eliminado. Parte del antiguo aprendizaje ha cesado, y se han instituido otros programas de capacitación para adaptarse a los cambios en la demanda de nuevas habilidades y a la elevación del nivel de instrucción de los trabajadores. El monto invertido anualmente en tal capacitación puede ser sólo una suposición. En EEUU. se lo llega a ubicar cerca del monto desembolsado para la educación

formal; aunque fuera solamente la mitad, sería muy grande. En general en todos los países industrializados se piensa que es importante. Algunos observadores han sido impresionados por la cantidad de tal capacitación que se desarrolla en la Unión Soviética.

Mientras tanto, los aprendices casi han desaparecido, en parte por la ineficiencia del método y en parte porque las escuelas realizan ahora muchas de sus funciones; además, llegó a tener un dejo de servidumbre. También influyó la dificultad de hacer cumplir los convenios de aprendizaje; a menos que sea legalmente impedido el aprendiz buscará otro empleo cuando su productividad empiece a exceder el costo de su guarda y adiestramiento, o sea cuando el empleador espera recuperar su desembolso anterior.

Al estudiar la capacitación en la empresa, Gary Becker (1) sostiene que en mercados competitivos los empleados pagan todos los costos de su adiestramiento y que ninguno de estos costos son soportados finalmente por la empresa. Esto no es consistente con la noción de que la capacitación suministrada por una empresa genera economías externas para otras empresas.

Si la capacitación en la empresa reduce los ingresos netos de los trabajadores al principio y los eleva más tarde, resulta una confirmación parcial de "la pendiente más escarpada de la curva que relaciona ingreso con edad" para los obreros calificados en comparación con los no calificados, mencionada anteriormente.

Se alcanza un terreno más firme en educación. La inversión en educación se ha elevado a una tasa rápida y puede dar cuenta y razón por sí misma de una parte substancial de la suba inexplicada de las remuneraciones.

No es imposible estimar los costos convencionales de la educación, o sea los costos de los servicios de los docentes, bibliotecarios y administrativos; del mantenimiento y operación de los edificios escolares, y del interés del capital incorporado a dichas construcciones.

Es muy difícil estimar otro componente del costo total, esto es,

los salarios caídos (retribuciones no percibidas) de los estudiantes. Sin embargo, este componente debería ser incluido.

En EEUU., por ejemplo, bastante más de la mitad de los costos de la educación superior consiste en retribuciones no percibidas por los estudiantes. Alrededor de 1900, estos ingresos no percibidos representaban cerca de la cuarta parte de los costos totales de la educación elemental, secundaria y superior. En 1956 representaban arriba de  $2/5$ . La creciente significación de los salarios caídos ha sido un factor mayor en la marcada tendencia ascendente de los costos totales reales de la educación. El aumento porcentual de los costos educacionales fue alrededor de  $3\frac{1}{2}$  veces tan grande como el aumento del ingreso del consumidor, lo cual implicaría una elasticidad alta de demanda de educación, si la educación fuese considerada puro consumo. Los costos educacionales también subieron alrededor de  $3\frac{1}{2}$  veces tan rápido como la formación bruta de capital físico en unidades monetarias. Si se considerase la educación como pura inversión, este resultado sugeriría que los rendimientos de la educación fueron más atractivos que aquellos del capital no humano.

Para establecer una relación entre ingresos y escolaridad se hace necesario seleccionar un método de medición para la segunda. Si <sup>se</sup> elige la cantidad de años de escuela completados se observa que han aumentado los días de clase, lo que afecta la comparabilidad. En EEUU., estimaciones preliminares sugieren que el nivel de escolaridad subió alrededor de  $3\frac{1}{2}$  veces entre 1900 y 1956, el capital reproducible  $4\frac{1}{2}$  veces, ambos en dinero constante de 1956. Esta relación podría ser una clave para el enigma del crecimiento económico en dicho país.

A pesar que el capital humano, como otras formas de capital reproducible, se deprecia y se torna obsoleto, las leyes impositivas generalmente ignoran esas circunstancias. También el desempleo daña las habilidades que los trabajadores han adquirido; el capital humano se deteriora cuando está ocioso. Las indemnizaciones por despido no impiden que la ociosidad cobre su tributo.

Capítulo IITIPOS DE CAPITAL Y DESARROLLO ECONOMICO

Se puede hacer una distinción entre el capital corporizado en los seres humanos y el capital corporizado en formas materiales; un tercer tipo de capital involucra el estado de las artes (el capital intelectual de producción de la sociedad) y el estado de la cultura (el capital intelectual de consumo de la sociedad).

Además, en cuestiones de planificación hay que tener en cuenta si los frutos de la inversión acrecen para el inversor o para terceros. Así tenemos: a) bienes de capital que rinden servicios específicos a la producción o consumo del dueño; b) capital humano, cuya característica distintiva es que el control sobre el uso del capital está en posesión del individuo que corporiza el capital, sin consideración de la fuente de financiación de la inversión; c) el capital social, cuyos servicios a la producción o al consumo no son cargados a los usuarios individuales sino que son pagados por la comunidad en su conjunto a través de los impuestos; d) capital intelectual o nivel de conocimientos que una vez creado puede considerarse un bien libre pues su uso por un individuo no disminuye su disponibilidad.

La fusión del capital humano con la personalidad de su dueño dificulta hasta dónde contabilizar como inversión los desembolsos en la creación de capital humano y hasta dónde como consumo.

La divergencia de costos y beneficios sociales y privados inherente a la educación libre o subsidiada conjuntamente con la especial movilidad geográfica de la gente muy instruida crea problemas de política educacional en los países pobres cuando existe transferencia unilateral de capital humano.

La inversión en capital social involucra también separación de costos y beneficios de inversión. La inversión en conocimientos crea el espinoso problema de recuperar el costo por medio del cobro por su uso. Las leyes de patentes y las de derechos de autor tratan por un lado de premiar al inventor y por otro de alentar el uso del conocimiento .

### El Mercado de Capital y el Mercado de Trabajo.

Desde la abolición de la esclavitud los seres humanos no son bienes de producción producidos en el sentido completo que lo son los bienes de capital material. Las economías modernas carecen de mercados de capital para el trabajo.

Los mercados de capital son mercados que convierten renta en capital y capital en renta; esto es, convierten la promesa de una corriente de pagos futuros en un único pago anticipado y viceversa.

Como una sociedad no-esclavista prohíbe a la gente contratar la entrega de sus futuros servicios, la gente "libre" no puede cubrirse contra cambios imprevistos en la demanda futura de sus servicios. Sin embargo existen ventas disfrazadas como las de los jugadores profesionales que reciben primas importantes por firmar para un club de fútbol y jugar exclusivamente para ese club, y las de los "animadores" muy conocidos en televisión que hacen contratos exclusivos para trabajar por un número especificado de años en cambio de una suma capital. También los contratos hipotecarios reflejan la capacidad de ganancia del prestatario, y el seguro contra pérdida de renta por muerte o incapacidad se hace por un monto aproximadamente igual al valor presente de las ganancias esperadas por el resto de la vida.

En las sociedades libres la educación ha sido financiada por el Estado, los familiares o instituciones filantrópicas; sin embargo, en algunos países desarrollados han aparecido últimamente planes de préstamos a estudiantes. Algo así como un mercado de capitales puede llegar a crearse por un acto de política educacional.

Puede resultar fructífero enfocar la demanda de instrucción y adiestramiento como una demanda de inversión conectada con ingresos vitalicios prospectivos; tal vez sería esclarecedor contemplar las mejoras en la calidad del trabajo a través de la educación y adiestramiento en términos de un cálculo pecuniario de costos y rendimientos. Sólo proponiendo cuestiones particularizadas se podrá calibrar la validez del enfoque de capital humano.

Tal vez contribuya a facilitar el análisis considerar un modelo económico: la economía de la esclavitud.

Casi no es necesario aclarar que utilizar tal marco conceptual no implica justificar o defender la esclavitud como institución.

En una economía industrial, se puede optar entre comprar una máquina y disfrutar el flujo de servicios que rinde a una empresa soportando el costo de mantenerla hasta que esté totalmente usada, o alquirlársela a su dueño, evitándose el mantenimiento (las computadoras proveen un ejemplo moderno de la opción).

Un productor puede pedir prestados fondos de capital en anticipación de los rendimientos futuros de una máquina, y efectuar la compra. En el otro caso, el fabricante de las máquinas que las da en alquiler debe obtener crédito para financiarse a sí mismo mientras espera la recepción de los alquileres de las máquinas.

El hecho que el costo de producir las máquinas sea incurrido en el presente, mientras que los rendimientos de las máquinas surgen en el futuro, provoca una demanda de créditos para inversión.

La función del mercado de capital es satisfacer estas demandas de fondos invertibles con ahorros presentes de unidades familiares y de empresas, suplementados por el crédito bancario y la emisión de dinero. Si el mercado de capital funciona eficientemente, al productor le será indiferente comprar la máquina o tomarla en alquiler. En la práctica, los fabricantes de máquinas especializadas pueden ser más eficientes en dar "service" a las máquinas, en cuyo caso puede existir una ventaja real en alquilar y no comprar equipo complejo.

El principio general es que el alquiler bruto de las máquinas tiende, a través de las operaciones del mercado de capital, a uniformarse con los cargos anuales de interés, más las expensas mínimas anuales, mantenimiento y cargos de depreciación.

En una economía esclavista, con un mercado bien organizado de esclavos, la relación entre el precio de compra de los esclavos y el alquiler anual vigente de los esclavos está gobernada por el mismo

mecanismo que el caso anterior; el precio de compra de un esclavo tenderá a la igualdad con el valor capitalizado de la corriente íntegra de pagos de alquiler bruto anual por los servicios futuros del esclavo

La competencia en el mercado de esclavos tenderá a eliminar cualquier ventaja que exista entre comprar esclavos o alquilar sus servicios. Cuando los esclavos produzcan más de lo que es necesario para abastecerlos, la ganancia inducirá el aumento de la crianza de esclavos hasta que el aumento haga decaer su precio hasta el valor presente de los costos de mantenerlos más el costo de crianza de un número suficiente de niños para el futuro reemplazo. De modo similar, sus alquileres brutos anuales decaerán hasta el desembolso anual de mantenerlos; de hecho, a un "salario de subsistencia".

En una sociedad capitalista, pensaron algunos economistas clásicos, la más pequeña reducción de salarios por debajo de los niveles mínimos de existencia ("salario de subsistencia") movería a los trabajadores a tener menos hijos; la reducción de la oferta de trabajo llevaría los salarios hacia arriba y, en definitiva, el mismo mecanismo mantendría los salarios en el nivel de subsistencia.

Se ha objetado a esta teoría que el nivel de subsistencia no es un dato biológico, sino que las decisiones voluntarias acerca del tamaño de la familia dependían del nivel de vida al cual los trabajadores esperaban acostumbrarse.

También en una sociedad esclavista sería difícil descubrir la cantidad mínima de alimento, vestimenta y vivienda requerida para mantener los esclavos en plena eficiencia de trabajo.

El valor capital de un esclavo no calificado sería el valor presente de su ingreso de subsistencia vitalicio. Nadie adiestraría o educaría un esclavo a menos que el costo de hacerlo fuera reembolsado por su producción aumentada o sus servicios aumentados durante su vida. El alquiler de los esclavos educados excedería el de los esclavos ineducados; o sea, el precio de los esclavos educados contendría un elemento de capital humano representando el valor de la educación incorporada a ellos mismos.

trabajo de un hombre.

Donde la tasa de interés entra en juego es para determinar el precio de una máquina partiendo del conocimiento de los alquileres de una máquina. En el caso de una máquina que durara eternamente, el precio es el cociente entre el alquiler anual y la tasa de interés.

Las máquinas pueden ser tanto vendidas como arrendadas; la competencia asegurará que el precio de las máquinas sea igualado a través de la tasa de interés a la corriente esperada de alquileres de las máquinas.

Cuando los seres humanos pueden ser tanto vendidos como arrendados, los arrendamientos de los esclavos (interés sobre el capital ya invertido en los esclavos) se igualarán al producto marginal del capital humano y la tasa de interés determinará entonces el precio de los esclavos como el valor actual de sus arrendamientos.

En una economía esclavista la renta nacional sería el gasto en consumo de los hombres libres de lo que ellos han ganado como interés sobre sus capitales.

Con la mantención de los esclavos tendiendo a los niveles de subsistencia y los gastos de educarlos resarcidos exactamente por el producto extra de los esclavos educados, en las cuentas nacionales habría que deducir del producto nacional bruto la depreciación del capital físico y también los cargos de mantenimiento bajo la forma de salarios de subsistencia y las asignaciones para depreciación y reemplazo bajo la forma de gastos en adiestramiento de los esclavos adultos y la crianza y preparación de esclavos jóvenes. El consumo proveniente de los salarios de subsistencia no representa bienes y servicios finales sino solamente productos intermedios.

Esta gimnasia intelectual de analizar un modelo económico (la sociedad esclavista pura) resulta por momentos desagradable, y permite comprender mejor la omisión que genera a veces el concepto de capital humano.-

que la gente misma es tratada como capital.

Mantener y aumentar las pericias puede verse como inversión en seres humanos, pero los recursos dedicados a mantener y aumentar los seres humanos siguen siendo consumo en virtud de la abolición de la esclavitud. No es necesario tratar el alimento de la fuerza de trabajo de la misma manera que el combustible para las máquinas: el capital humano está constituido por el valor presente de inversiones del pasado en las pericias de la gente pero, por supuesto, no es el valor de la gente misma.

La educación es casi siempre tanto inversión como consumo; en un país la educación de un tipo puede incrementar la producción futura mientras que otro tipo de educación en el mismo país no lo hace.

Si una familia decide adquirir un año adicional de escolaridad para uno de sus miembros más jóvenes, eso es consumo en el mundo keynesiano, pero como esa escolaridad adicional convierte al joven en más productivo una vez que ingresa a la fuerza de trabajo, de acuerdo a la definición clásica, es inversión.

Desde el punto de vista de la elección individual, se puede distinguir entre satisfacciones presente y futuras; entre disfrute de la educación por sí misma y el disfrute de una renta monetaria o psíquica más alta en el futuro. Hay que tener en cuenta que estas diferencias involucran comparaciones con una vara de medir que está ella misma cambiando. John Stuart Mill acostumbraba decir: "los incultos no pueden ser jueces competentes del proceso de cultivarse".

Desde el punto de vista colectivo, si el electorado vota para que el gobierno aplique los impuestos correspondientes, el valor de la educación como un bien de consumo debe ser adicionado a su valor como un bien de inversión a los efectos de cualquier evaluación de los esfuerzos educacionales.-

## La contribución económica de la Educación

Para evaluar la contribución económica de la Educación se han intentado una variedad de enfoques.

1) Correlación simple. Este enfoque consiste en correlacionar algún índice general de actividad educacional con algún índice de la actividad económica. Svenilson, Eddigg & Elvin,<sup>(3)</sup> por ejemplo, han correlacionado porcentajes de matriculados con Producto Bruto Nacional "per capita" y han encontrado que existe una correlación positiva, aunque también considerable dispersión, particularmente entre los países que caen en la mitad del rango.

Las comparaciones de esta clase permiten a los países ver sus propios esfuerzos educacionales en la perspectiva de lo que se está haciendo en otras partes. Las comparaciones entre países en condiciones económicas similares pueden proveer al menos una idea rudimentaria de lo que es posible, en términos de desembolsos educacionales realizados en países que tienen igual PBN "per capita".

Las comparaciones entre países en diferentes etapas del desarrollo económico pueden proveer a los países menos avanzados una noción rudimentaria de qué nivel general de actividad educacional está asociado con una etapa más avanzada de desarrollo económico.

La construcción de comparaciones significativas entre países está rodeada de muchos problemas prácticos. Se puede dejar de lado el problema de obtener cifras del PBN comparables, pero sin olvidar lo mucho que se discute el tema de la comparabilidad. También es difícil encontrar índices comparables de actividad educacional, en razón de las diferencias existentes entre los sistemas educacionales de distintos países.

Si se usan datos de desembolsos, es esencial que se tome conocimiento de los costos de oportunidad involucrados en tener los estudiantes asistiendo a la escuela en vez de dedicarse a trabajar.

Iguales desembolsos de recursos en dos países implicarán igual producción sólo si los recursos son utilizados con el mismo grado de

eficiencia en ambos países (se sabe poco acerca de cómo definir y medir la eficiencia).

Los problemas prácticos de construir índices pueden ser resueltos más o menos satisfactoriamente; la cuestión más básica es establecer qué relaciones de causa a efecto enlazan las correlaciones entre educación y PBN. Como medidas relativas de actividad educacional se toman a veces las proporciones de la población total en la escuela, o porcentajes del PBN total gastado en educación, y PBN "per capita".

Una correlación positiva puede ser mirada como evidencia en apoyo de la proposición que gastar dinero en educación es una manera importante de elevar el PBN de un país. Pero la misma correlación puede ser mirada como evidencia en apoyo de la proposición que la educación es un importante bien de consumo en el cual los países eligen gastar más cuando su PBN crece.

Otra correlación simple consiste en correlacionar educación y PBN dentro de un mismo país a través del tiempo. Schultz (4) ha hecho una correlación de este tipo para los EEUU. en el período 1900/1956; tratando la educación solamente como bien de consumo, encontró que la elasticidad de la demanda de educación con respecto al ingreso era de 3,50.

Las correlaciones intertemporales hacen surgir el problema del retardo en el tiempo (desfasaje) que importuna muchos enfoques. La educación es un activo de larga vida; un hombre instruido contribuye más a causa de su instrucción no sólo un año después de su graduación sino por el resto de su vida laboral. Si un país duplica sus desembolsos en educación un año determinado, los efectos económicos positivos sobre el PBN deberán ser buscados recién a partir del 4° año en adelante.

Es difícil medir el énfasis de una industria en educación; una medida puede ser la proporción de gente que tiene instrucción más alta del nivel secundario; otra puede ser el porcentaje de las entradas brutas desembolsadas en investigación. Se pueden hacer correlaciones

entre uno de estos índices y la rentabilidad de la industria.

Las correlaciones entre industrias del énfasis en insumos educacionales y rentabilidad pueden probar ser interesantes si se encontrara alguna diferencia sistemática entre niveles de ganancias.

Aunque se acepte que las empresas tienen ciertos elementos de la mentalidad del consumidor, y que por prestigio o por "status" disfruten teniendo científicos de nivel, la motivación no es tan pronunciada como en el sector familiar. Una correlación positiva sugeriría que las diferencias de desembolsos en insumos cargados educacionalmente han ayudado a crear diferencias de ganancias. Las empresas o industrias rezagadas tendrían que aumentar sus desembolsos en recursos humanos capacitados.

Puede darse el caso que las industrias que ponen énfasis en tener personal altamente calificado gocen un dominio del mercado superior al promedio y que la rentabilidad sea reflejo de ese dominio y no de los insumos educacionales. Los desembolsos en gente altamente calificada son un ingrediente clave en el proceso de innovación pero pueden estar inextricablemente entrelazados con el grado de dominio del mercado.

2) El enfoque residual. Consiste en tomar el aumento total en producción económica de un país durante un período determinado, identificando hasta donde sea posible qué proporción corresponde a insumos mensurables (habitualmente son elegidos capital y trabajo); el residuo se atribuye a insumos no especificados.

Generalmente son la educación y los avances en conocimientos los insumos no especificados que se consideran más importantes.

Se hace necesario calcular series del insumo trabajo (medido generalmente en horas-hombre) y otra serie, a precios constantes, para el insumo capital; luego se combinan en un índice general aritmético de insumos, utilizando como ponderación las participaciones relativas del trabajo y el capital en el PBN. Se compara la tasa de crecimiento de esta serie agregada de insumos con la serie agregada

de producción expresada también en precios constantes; por substracción se obtiene una medida de la contribución del residuo.

Kendrick (5), del "National Bureau of Economic Research", ha seguido este procedimiento y ha encontrado para la economía de EEUU., entre 1889 y 1957, que el índice combinado de insumos aumentó a una tasa promedio de 1,9% por año y que el índice de producción aumentó 3,5 por año, dejando un elemento residual de alrededor de 1,6% por año. O sea, casi 46% del aumento de la producción total es adscripto al residuo.

Solow (6) y otros, trabajando con una función de producción lineal homogénea, y asumiendo que el cambio tecnológico es neutral con respecto a la tasa de sustitución entre capital y trabajo, han hallado que el residuo alcanza más o menos al 87% del aumento de producción por hora-hombre en la economía de EEUU. entre 1915 y 1955.

Denison (7) en su estudio de las fuentes del crecimiento económico de los EEUU. estima el efecto de los avances en conocimientos substrayendo de la tasa total la tasa de crecimiento atribuible a todos los otros insumos que identifica. Que termine con un residuo mucho más pequeño que los mencionados anteriormente, se debe a que hace estimaciones separadas para factores tales como educación formal y economías de escala.

Ni el trabajo de Kendrick ni el de Solow toman en cuenta la interrelación de los insumos de capital con el componente del residuo, denominado avances en conocimientos. Al comentar el trabajo de Solow dice Domar: en tal contexto el capital "no sirve como instrumento para la introducción del cambio tecnológico en el proceso de producción...(simplemente es)...arados de madera apilados encima de arados de madera ya existentes", Domar (8). Es de observar que los índices disponibles de insumos de capital no reflejan las mejoras en la calidad del capital. Se ha señalado que por esta misma razón induce a error la declinación histórica aparente del cociente entre capital a precios constantes y producción.

La magnitud del residuo señala la necesidad de investigar los efectos económicos de actividades no muy tenidas en cuenta. Aparentemente la simple acumulación de capital físico no ha jugado el rol dominante que a veces se le adscribe en el crecimiento económico.

3) El enfoque de los rendimientos directos de la Educación; consiste en contrastar las remuneraciones de por vida (laboral) de la gente que tuvo más educación con las remuneraciones de la gente que tuvo menos educación.

La diferencia entre ambas corrientes de ingreso puede ser expresada como una tasa porcentual anual de rendimiento sobre los costos involucrados en obtener la educación.

Se pueden mirar las diferencias en ganancias como asociadas con la consecución de un nivel determinado de educación. Este es el enfoque relevante para el individuo que hace sus cálculos privados en un país donde el estudiante pague una porción substancial de los costos educacionales y para algún país que quiera determinar qué fracción de los costos debiera ser soportado por los estudiantes mismos.

Por otra parte, se pueden mirar las diferencias en ganancias como efectos de la educación en la producción total de un país, partiendo de la premisa que en una economía de mercado, las diferencias en retribuciones reflejan diferencias en productividad. Con este enfoque se puede analizar<sup>si</sup> la sociedad está invirtiendo la porción adecuada de sus recursos en educación.

Para una evaluación de la tasa privada de rendimientos se pueden incluir sólo los costos privados o también los costos de oportunidad; para medir los rendimientos directos sociales se pueden incluir todos los costos y aún los subsidios públicos. En cuanto a las retribuciones se pueden tomar después de los impuestos para los rendimientos privados, y antes de los impuestos para los rendimientos sociales.

También puede intentarse calcular tasas de rendimientos para varones y para mujeres, para personas de razas diferentes, etc.

Becker (1) encontró en EEUU. que la tasa de rendimiento sobre costo

de la educación superior era 9% para varones urbanos, blancos, en 1950, la tasa de rendimiento comparable para no-blancos era 7 %.

Se puede esperar de este enfoque la obtención de información útil con respecto a la adecuación del nivel total de inversión en educación. Una crítica frecuente es que se le atribuyen a la educación resultados que son causados, en parte, por diferencias en inteligencia, ambición, conexiones familiares, etc. Becker (1) ha tenido en cuenta diferencias en capacidad sobre la base de puntajes en los "tests", y aún diferencias en desempleo y mortalidad. El ajuste por diferencia de capacidad reduce la tasa de rendimiento de la educación superior en alrededor de dos puntos (de 11 % a 9 %). Por su parte, Denison (7) ha reducido las diferencias de retribuciones reales en un tercio a fin de tener en cuenta los efectos de las características correlacionadas con educación, pero reconoce abiertamente que su ajuste representa nada más que una conjetura tosca de su juicio acerca de la importancia cuantitativa de las diferencias en capacidad y otros factores asociados.

Si se desea considerar las tasas de rendimiento como indicativas de sobreinversión o de subinversión en educación desde el punto de vista de la productividad nacional, surge la pregunta si las retribuciones miden la productividad. En una economía donde las retribuciones relativas están sujetas al tira y afloje de las fuerzas del mercado, las retribuciones altas deberían acrecer a las personas poseedoras de pericias especiales que les permiten hacer una contribución económica mayor que la persona promedio. Hay razones para pensar que las diferencias de retribuciones pueden no ser siempre un reflejo preciso de diferencias en productividades marginales.

El nexo entre salarios relativos y productividades marginales estará debilitado en la medida que los empleadores no fijen salarios como para maximizar sus beneficios. Se ha acuñado la expresión producción conspicua para referirse a la posibilidad que algunos empleadores puedan elegir contratar graduados universitarios para puestos que no requieren realmente educación universitaria.

En algunos países subdesarrollados se ha tendido a continuar pagando sueldos relativamente altos a personas educadas en servicios del Gobierno, cuando tal política de sueldos ya no es necesaria desde el punto de vista del reclutamiento. Harbison (9) 1961.

Las ocupaciones que son duras, sucias o desagradables estarán caracterizadas por retribuciones más altas que aquellas que requieren el mismo tipo de nivel pero que son más limpias, más fáciles, más interesantes, tienen mayor "status", etc. Las atracciones no monetarias son mucho más grandes en el caso de puestos usualmente cubiertos con graduados; por lo tanto, las consideraciones no monetarias no pueden ser descartadas como un factor neutral.

La mayoría de la gente preferiría las clases de trabajo que están de hecho abiertos para los poseedores de diplomas. Estudios hechos de las actitudes populares; virtualmente todas las ocupaciones clasificadas entre las 25 más altas en un muestreo de norteamericanos, requerían educación universitaria. Harris (10) 1949.

Es posible que cuanto más alto el ingreso real de una sociedad, tanto mayor el peso que la sociedad en conjunto le asigne al lado no monetario de la elección ocupacional.

Desde el punto de vista individual debería adicionarse una valoración en unidades monetarias de tales ventajas, que acrecen a los individuos respectivos y aumentan su bienestar. Aunque faltan estimaciones cuantitativas, pero se presume que tomarlas en consideración aumentaría y en forma marcada la tasa de rendimiento calculada para la educación. A nivel de empresa suelen encontrarse estimaciones cuantitativas hechas por los empleados al optar por un puesto.

Cuanto más grandes los atractivos no monetarios de una ocupación, tanto más grande el número de personas que están dispuestos a tomarla a un sueldo determinado y tanto mayor la capacidad del empleador para contratar un número determinado de personas a una retribución más baja.

Dentro de un marco de referencia nacional se hace obligatorio un ajuste por los atractivos no monetarios puesto que contribuyen al bienestar de la población en conjunto.

Las tasas de rendimientos directos basadas en las retribuciones relativas de grupos de individuos no reflejarán las economías externas o beneficios indirectos generados por la educación.

Las economías externas están constituidas por aquellos beneficios que no están confinados a unidades económicas individuales y por tanto no aparecen en las retribuciones relativas de algunos grupos sino que se derraman sobre la economía como un todo.

Aunque los efectos externos no están confinados exclusivamente a la educación, es probablemente la más dada a generar beneficios indirectos en comparación con cualquier otra actividad.

El proceso educacional está íntimamente ligado a los avances en conocimientos los cuales pueden tener importantes efectos económicos. Los resultados de la investigación pura son rápidamente diseminados a veces sobre el mundo entero. La contribución económica de la investigación no estará totalmente reflejada en las compensaciones relativas de los creadores de nuevo conocimiento.

No solamente la investigación en ciencias naturales tiene importantes efectos económicos; sería interesante conocer la magnitud del aumento de ingresos reales que ha provenido del mejor entendimiento de cómo prevenir el desempleo en gran escala.

Hay importantes beneficios sociales y políticos de la educación que acrecen a la población como un todo: un electorado mejor informado, comunidades más vivas culturalmente, una población más saludable, etc. No siempre se reconoce que estas consecuencias sociales y políticas pueden tener a la vez efectos económicos significativos.

En algunos casos la educación puede entrañar costos sociales; por ejemplo, produciendo una clase de intelectuales desocupados, frustrados, y socialmente destructivos. Haciendo un balance, los beneficios positivos son superiores.

Se ha señalado que la existencia de poder colectivo puede influenciar las retribuciones relativas. Friedman & Kutznets (11) han argumentado que parte de las retribuciones relativamente altas de los médicos en EEUU., deberían atribuirse a la efectividad de la

Asociación Médica Americana en limitar las entradas y mantener los honorarios altos. Que estos casos hayan sido causados por grupos organizados no cambia el hecho básico: que las tasas relativamente altas de rendimiento implican subinversión.

Una tasa alta atribuible al ejercicio del dominio del mercado puede ser mejor manejada eliminando el origen de la imperfección del mercado.

Las críticas al enfoque de los rendimientos directos de la educación han subrayado que ignora las contribuciones de consumo o culturales. Es cierto que la educación tiene otros propósitos además del de aumentar la productividad económica potencial de una persona; sin embargo, es solamente aquella parte de su productividad económica que pasa a través del mecanismo del mercado la que se computa en los rendimientos de la educación.

Un ejemplo de producción sin mercado lo da la estimación de Weisbrod (12) que en EEUU. el valor anual de los servicios de las personas que llenan sus propias planillas de réditos ha alcanzado casi al 1 % de los costos de la escuela primaria. Si este servicio hubiera sido provisto a través del mercado, se habría valuado e incluido en el ingreso nacional.

Para mucha gente la educación ha despertado intereses que han sido una fuente de disfrute durante toda la vida lo cual puede considerarse como un bien de consumo durable.

Para calcular una cifra de la tasa nacional de rendimiento, Schultz ha indicado que primero hay que identificar el componente consumo de los costos educacionales, y luego substraer este importe de los costos educacionales totales al nivel base de los costos que puedan usarse en conjunción con los datos de las retribuciones para calcular la tasa de rendimiento. Si se supone, por ejemplo, que la mitad de todos los costos educacionales pueden considerarse gastos de consumo, la tasa de rendimiento sería dos veces la cifra obtenida por una simple comparación de las retribuciones diferenciales con el total de los costos educacionales. El método de Schultz (4)

riencia anterior, modificada por la comprensión de tendencias y nuevos desarrollos, puede proveer una mejor base para tomar decisiones.

Como se ha visto, los estudiosos del tema han extraído conclusiones algo diferentes; se puede observar que en algunos momentos del proceso de análisis es indispensable hacer elecciones de procedimientos y también juicios de valor.

Cuando se reconoce que por encima de las tasas obtenidas habría que hacer alguna compensación para beneficios externos y para las contribuciones no pecuniarias, hay fundamentos para creer que las inversiones en educación han pagado atractivos rendimientos.

Este enfoque de la tasa de rendimiento permite comparaciones de costos con beneficios y examinar los efectos cuantitativos de algunas alternativas; además, es susceptible de ser refinado en sus procedimientos.

4) El enfoque de Proyecciones de necesidades de Recursos Humanos; este enfoque se ha utilizado en Francia y en algunos países subdesarrollados.

El objetivo de las proyecciones es proveer a los responsables del planeamiento educacional información sobre las futuras necesidades de la economía con respecto a personas con diversas clases de capacitación.

Tales proyecciones pueden expresarse en amplios conjuntos (v.g. todos aquellos que completen un curso de enseñanza secundaria o superior) o en términos de categorías ocupacionales específicas.

Se han utilizado varios métodos para llegar a las proyecciones de recursos humanos: se ha pedido a los empleadores especificar cuántas personas con ciertos tipos de instrucción necesitarán en un determinado número de años futuros; las proporciones presentes de trabajadores instruidos han sido proyectadas hacia el futuro sobre la base de información demográfica y presunciones de cambios probables en la importancia relativa de diferentes grupos de industrias; al pronosticar las necesidades de nuevos países en desarrollo, se han X tomado en cuenta las proporciones entre trabajadores calificados y

el total de las fuerzas del trabajo de países en etapas más avanzadas de desarrollo económico.

El enfoque de rendimientos de la educación puede aclarar que en un momento dado se está gastando demasiado, o muy poco, en educación; las proyecciones de necesidades de recursos humanos permiten hacer recomendaciones de que para tal año debieran crearse un número determinado de nuevas plazas en un área especificada.

La política educacional no puede ser perseguida independientemente de la política del mercado laboral; tienen que existir incentivos fuertes para atraer candidatos convenientes.

Una crítica obvia a muchas proyecciones es que han sido rápidamente desaprobadas por la marcha de los acontecimientos; aún los errores pueden ayudar a encontrar tendencias más ajustadas a la realidad. Una de las razones de los desvíos estriba en la dificultad de prever las implicancias de nuevos desarrollos científicos; tampoco han tenido mucho éxito las proyecciones en tomar en cuenta la elasticidad de substitución entre capital y trabajo, y entre gente altamente instruida y menos instruida. Las combinaciones específicas de gente, materiales y maquinarias son solo una de las áreas de la habilidad gerencial, pero muy cambiante.

Las estimaciones de futuras necesidades, a menos que estén basadas en un balance de costos y beneficios, no proporcionan buena guía para la cuestión básica de determinar si un país tiene que dedicar más recursos a la instrucción pública. O sea que las proyecciones de recursos humanos no son un método alternativo, sino una manera de obtener información que puede ser incorporada a los otros métodos.

## Capítulo IV.

### OBJETIVOS Y MEDIOS EN EL PLANEAMIENTO EDUCACIONAL

En general, hay consenso en cuanto a que las decisiones públicas referentes a educación deberían ser tomadas dentro de una planificación antes que en forma aislada. También se admite que el gobierno debería ser el principal soporte financiero y que la administración de la educación debería estar centralizada en uno o en pocos órganos equivalentes a un ministerio. Asimismo se concuerda en que las decisiones públicas referentes a educación deberían tomar en cuenta las políticas y desarrollos en otros sectores de la sociedad, y viceversa.

En un seminario de las Naciones Unidas, en la Conferencia de Santiago de Chile, 1962, se estableció: el planeamiento total de la educación es un proceso continuo, sistemático, que involucra la aplicación de métodos de la investigación social, y de los principios y técnicas de la educación, administración, economía y finanzas, con la participación y apoyo del público en general en la educación para el pueblo, con objetivos claros y etapas bien definidas y para proveer a cada uno la oportunidad de desarrollar sus propias potencialidades y hacer la más efectiva contribución al desarrollo social, cultural y económico del país.

No hay referencia a otra educación que no sea la inculcada en la escuela. Los planes educacionales de los países descansan en presunciones no analizadas con respecto a qué potencialidades serán motivo de inversión.

La consistencia es uno de los requisitos del planeamiento, entendido como evaluación realista de alternativas y un desarrollo de estrategias que se apoyen mutuamente. Para ser consistente, un plan tendrá que coordinar los componentes de los conjuntos de decisiones para proveer orden y para conciliar fines que compitan entre sí.

Es cierto que se han realizado pronósticos con errores tan grandes que hacen irrelevante la preocupación por la consistencia, y que a veces se han intentado remiendos para ocultar los fracasos. Pero lo más importante son los valores imponderables que la consis-

tencia deja afuera.

Cómo se hace para elaborar un plan consistente que tanto estimule como enrole la creatividad ? Cómo se mide la productividad de la universidad y cómo se la promueve ?

Una tendencia habitual es utilizar los cocientes alumnos/profesores como indicador de la productividad de las universidades. El tiempo destinado a dictar clases es el insumo singular mayor, pero también hay que tener en cuenta el tiempo de los estudiantes, los servicios de los edificios y del equipo, la energía eléctrica, calefacción y otros materiales, el personal de biblioteca y administrativo, etc.; tomados en conjunto pueden exceder el insumo tiempo docente, ya sea que se midan como una proporción de los costos totales por estudiante o como un porcentaje de los gastos recurrentes de las universidades.

Muchos académicos retroceden ante el uso del cociente alumnos/docentes en cuanto una mejora en la proporción implica una declinación de la productividad, ya que clases más pequeñas mejoran la calidad de la enseñanza. Esto es presumir que existe un cuerpo de conocimientos bien comprobados acerca de la virtud de los grupos pequeños para el aprendizaje.

En realidad, hay poca evidencia acerca de la efectividad de la enseñanza y de la efectividad de los profesores en las universidades. También es muy generalizado creer que la productividad total de factores es la recíproca de los costos monetarios por estudiantes. Como los costos por unidad de las universidades se han elevado a través del tiempo, esto implicaría una tendencia declinante de la productividad de las universidades.

En otras ocasiones se enfoca la productividad como sinónimo de eficiencia. El concepto de eficiencia se refiere a la combinación óptima de insumos para realizar una producción dada, o sea, realizar esa producción al menor costo. Como el menor costo depende de los precios relativos de los insumos, cada cambio de precios relativos involucra una diferente combinación eficiente de insumos.

Aún si se mostrara que la productividad de las universidades no ha aumentado, todavía se estaría lejos de la conclusión que podrían

haber sido más eficientes.

Las mediciones de la productividad no tienen mucho sentido a menos que tanto los insumos como la producción estén medidos en términos de calidad constante. Este es un problema mayor en la medición de la productividad de las universidades.

Muchos académicos están convencidos por su propia experiencia que la enseñanza universitaria que se brinda actualmente está a mejor nivel que diez años atrás y constantemente están apareciendo mejores libros de textos. Es impresión generalizada que se está tornando más fácil cada vez llevar los estudiantes universitarios a las fronteras de una materia; pero esto puede ser reflejo de la calidad mejorada de la enseñanza primaria y secundaria, antes que una elevación en el valor agregado por las universidades. Tal vez sería posible realizar comparaciones administrando una serie de "tests" en el momento de entrada a la universidad y otra vez en el momento de la graduación.

En cierto sentido, la producción de las universidades se vende en el mercado de trabajo, aunque los ingresos los reciben los estudiantes más bien que las universidades.

Las universidades no son conducidas con el propósito de maximizar los ingresos futuros de sus graduados, sino que sirven objetivos múltiples y sus acciones tienen que ser evaluadas en términos de la efectividad con que alcanzan esos objetivos. Cada tipo de producción implica alguna función de producción que las universidades están tratando maximizar; resultan así valuaciones diversas cada una de las cuales arroja una medida diferente de productividad.

Es función de la universidad (y aquí comienzas las discusiones) seleccionar los más capaces para el liderazgo en la industria y en el gobierno, cultivar el talento en beneficio del propio enriquecimiento, promover el saber y la investigación científica, preservar y difundir valores culturales, etc.etc.

Los objetivos vocacionales pueden medirse por un índice de los ingresos esperados por diferentes tipos de graduados; la producción de la investigación puede medirse en términos de publicaciones. Un índice de la cantidad y frecuencia de las publicaciones podría com-

para las distintas clases de educación y luego diseñar los métodos de financiación que van a producir los resultados esperados. Los arreglos financieros propuestos deberían igualar las tasas de las distintas asignaciones de recursos. Es difícil concebir estudios de inversiones en seres humanos que estén libres de implicaciones acerca de importantes objetivos sociales, aparte del objetivo del crecimiento económico.

Un problema general es que la información deriva de un determinado sistema de provisión de educación. En la mayoría de los países las autoridades públicas desempeñan el rol principal en la financiación y provisión de la educación. O sea, lo que se mide es en parte consecuencia de determinadas políticas educacionales.

Se hace necesario predecir la consecuencia de aumentar los recursos dentro del marco existente, o a través de cambios planeados en la organización de la industria de la educación.

Desde el lado de la demanda es crucial el rol de la familia, aunque la familia tiene deficiencias como tomadora de decisiones; es de esperar alguna correlación entre estas deficiencias y la cantidad de instrucción recibida por los padres.

Desde el lado de la oferta puede ser necesario alterar la distribución de recursos entre distintos usos, necesidad indicada por las diferencias en las tasas de rendimiento. Pero la política apropiada debe depender de las causas de las divergencias; por ejemplo, restricciones a la entrada de recursos al sector educacional dado.

Hasta el problema de la buena salud puede ser tratado de manera que la atención médica se convierta en uno de los costos de obtener un rendimiento de la inversión en educación.

También tienen implicancias para la política de educación, las divergencias entre costos y beneficios sociales y privados.

Por ejemplo la educación de A confiere beneficios e impone costos a B, de manera que la corriente de ingresos de B experimenta un cambio porque A tuvo educación. Sería deseable conocer los beneficios y los costos para cada individuo del hecho que otros indivi-

duos hayan sido educados. Esta información ajustaría la información relevante a fin de obtener una tasa social del rendimiento de la inversión en educación. Cómo evaluar la compensación de un individuo a otro, si por vía de análisis se considera exigible ?

Otro caso se refiere a beneficios externos generalizados; los beneficios para la comunidad como un todo son mayores que los beneficios para A.

La alfabetización mejora las comunicaciones que son compartidas por todos, pero a causa de ser compartidas en común no están gobernadas por el principio de la exclusión. Así como el consumo de A de la defensa nacional no afecta el nivel de protección acordado a B, de manera similar el beneficio de A del conocimiento acumulado disponible no está afectado por la disponibilidad de la misma acumulación para B. Hasta donde los beneficios indivisibles de la educación se consideran significativos, refuerzan la acción pública para la asignación de recursos en educación.

Habrá que decidir si la forma más apropiada de intervención pública en el mercado de educación es la provisión pública o algún tipo de refuerzo financiero de la provisión privada del servicio.

Los estados totalitarios han utilizado el sistema de educación para adoctrinar los jóvenes en una visión particular de la sociedad. Pero esto ya no es solamente relación entre educación y crecimiento económico, sino cuestión de sistema político.

Mientras no haya acuerdo generalizado, es muy difícil imputar valores a las implicancias sociales de la provisión de educación. De cualquier manera, hay que hacer explícitas las actitudes hacia los objetivos sociales relevantes incluidos en las propuestas específicas. Así, la vinculación de las decisiones sobre educación y los deseos de los padres, quienes desde un punto de vista técnico pueden ser considerados incompetentes; en otros casos se tendrá en cuenta el impacto sobre la cohesión social.

Para que el economista pueda contribuir a la elaboración de políticas acerca de la financiación de la educación, debe tratar de distinguir entre proposiciones técnicas, presunciones que necesitan

consumidor provee una guía para la eficiencia con que se emplearán los factores de la producción.

Los servicios sociales se proveen gratis o a precios que no reflejan los costos de proveerlos; por lo tanto, la demanda no refleja su valor puesto que aquellos que los consumen no hacen un sacrificio que posibilite el consumo.

En algunos casos hay beneficios sociales adicionales a los beneficios obtenidos por el consumidor individual; un ejemplo claro es el tratamiento y prevención de una enfermedad contagiosa, y otro, el beneficio de la alfabetización general. Esto significa que el valor de tales servicios para los individuos, aún si pagaran, no reflejaría su valor íntegro para la comunidad. En consecuencia, dejar que tales servicios los proveyera el mercado significaría que se proveerían demasiado poco.

El economista juzgará la eficiencia de operación de un mercado por la medida con que consigue los bienes que el consumidor necesita y por la extensión con que el mercado da expresión y refleja la libertad de elección del consumidor. Esto puede tener significación solamente para una sociedad en la cual se considere una meta importante la libertad individual en cuestiones económicas. No todas las sociedades aceptarán tal meta en el mismo grado, y ninguna la aceptaría íntegramente; la mayoría de las sociedades controlan la venta de drogas.

Si los padres pagaran sin ayuda la educación en el mercado, estarían pagando algo más que los beneficios directos obtenidos por los hijos; la sociedad como grupo se beneficia por la existencia de algún nivel mínimo de educación, la comprensión de valores comunes y la aceptación de obligaciones comunitarias. Hasta donde la educación ayude a obtener esto, es la comunidad antes que los padres la que debería soportar el costo.

Se puede distinguir conceptualmente entre educación general y educación vocacional especializada; es conveniente mantenerlas separadas pues suscitan problemas diferentes. La instrucción vocacional

## Capítulo V

### NIVELES EDUCACIONALES Y OCUPACION LABORAL

Una clasificación por ocupación se centra en la función desempeñada en el proceso productivo; una clasificación por requerimientos de instrucción enfoca la clase y cantidad de instrucción que el individuo ha adquirido.

El nexó entre ambas clasificaciones radica en la presunción de que ciertos tipos de educación general y vocacional desarrollan patrones de pericia y conocimientos que son esenciales para el desempeño de las correspondientes funciones ocupacionales. Dada esa vinculación, es posible especificar los insumos educacionales requeridos para producir un trabajador para una ocupación determinada.

Si cada ocupación fuera perfectamente homogénea con respecto a los patrones de requerimientos y si esos patrones solamente pudieran ser adquiridos a través de una formación educacional determinada, sería posible pronosticar los futuros requerimientos de recursos humanos de la economía en cuanto a educación se refiere.

Fuera de algunas pocas ocupaciones, se hace difícil establecer una vinculación rígida entre educación y ocupación. Con categorías amplias tales como obreros calificados, personal de ventas o empleados de oficina, la dificultad se hace evidente.

En el cuadro estadístico que se transcribe se nota un grupo modal pronunciado en la mayoría de las 7 ocupaciones; sin embargo, hay mucha dispersión. En las dos ocupaciones profesionales (autores e ingenieros) alrededor de la mitad han completado la universidad (16 años de escolaridad); pero la cuarta parte de los autores, y la tercera parte de los ingenieros o técnicos mecánicos no han ido más allá de la escuela secundaria (12 años de escolaridad).

Los gerentes y los vendedores de las industrias manufactureras mostraron la más amplia dispersión en antecedentes educacionales. Alrededor de una cuarta parte de los gerentes eran graduados universitarios y un quinto tenía algunos estudios universitarios; pero casi 3 de cada 10 no habían completado la escuela secundaria. La distribu-

Cuadro 1 Distribución porcentual de varones en ocupaciones seleccionadas por n° años escuela completados. USA. 1950

	<u>h/ 8</u>	<u>9 a 11</u>	<u>12</u>	<u>13 a 15</u>	<u>16 ó más</u>
Autores . . . . .	3,7	5,8	15,0	28,2	47,2
Ingenieros o Técnicos mecánicos :... . . . .	9,1	7,2	16,2	17,0	50,5
Gerentes (manufactur)	14,7	14,1	29,3	18,9	23,0
Vendedores: . . . . .	14,5	15,5	33,6	20,3	16,0
Fotógrafos: . . . . .	14,3	18,-	40,8	18,4	8,5
Cajeros bancos: . . . .	6,4	11,7	51,1	22,2	8,6
Carpinteros : . . . . .	56,9	21,2	17,4	3,6	0,9

Fuente: "U.S. Census of Population: 1950 , Vol. IV".

///ción de los vendedores era casi similar, excepto que un número algo menor habían completado la universidad.

Es de observar que los datos vinculan los logros educacionales de los que desempeñaban las ocupaciones más bien que los requerimientos educacionales de cada ocupación. Aún dentro de ocupaciones relativamente específicas es visible que existe una amplia gama de trabajos que difieren considerablemente en cuanto a la cantidad de educación o adiestramiento que requieren.

Las categorías ocupacionales son muy heterogéneas y, además, patrones muy específicos de pericia y conocimientos pueden adquirirse de maneras muy distintas. La capacitación en la empresa (formal o informal), los programas de aprendizaje y aún la experiencia en ocupaciones vinculadas pueden reemplazar en grados diversos la preparación formal. Las habilidades innatas pueden determinar que sean necesarias cantidades o clases variables de educación a fin de lograr el mismo nivel de eficiencia en una ocupación determinada.

Algunas ocupaciones cuyos requisitos de entrada están establecidos legalmente y aquellas de contratación formal y fuertes presiones institucionales como las de los profesores universitarios, mostrarían poca dispersión; otras, que no tienen requisitos formales como los

propietarios de empresa o las que no tienen requerimientos establecidos en cuanto a escolaridad, como los obreros calificados, es posible que muestren una variación mayor.

Hacer pronósticos educacionales exige estimar las proporciones dentro de cada categoría ocupacional de los que deberían tener cada tipo y nivel de educación. Se pueden obtener datos de la distribución actual pero hay que evaluar si la actual fuerza del trabajo está óptimamente educada para la estructura ocupacional existente. Por ejemplo, en el sector agrícola que es importante en la mayoría de los países no desarrollados, sería erróneo suponer un nivel educacional adecuado. Al mismo tiempo, puede existir sobre-educación por el énfasis tradicional exagerado en las artes liberales.

Un país puede utilizar los datos de otros países más avanzados. Puerto Rico (14) hizo en 1957 un estudio sobre las necesidades de personal y educación para 1975 apoyándose en la presunción que para 1975 las industrias de Puerto Rico tendrían los niveles de productividad de las de EEUU. en 1950, y que iguales niveles de productividad debían tener características educacionales equivalentes

Cuadro 2 Proporción de trabajadores con 13 ó más años de escolaridad por grupos ocupacionales principales/

	Canadá (1951)	Ingl't. (1951)	Francia (1954)	EEUU. (1950)
Profesionales: . . .	65	64	51	78
Semiprofesionales: .	38	23	41	45
Administradores, gerentes, ejecutivos: .	19	23	20	32
Empleados oficina: .	14	12	5	20
Vendedores: . . . .	12	6	3	20
Servicios, deportes recreaciones: . . .	5	6	1	6
Agricultores, Mayordomos, etc.: . . . .	2	5	-	4
Otros: . . . . .	3	1	1	5

Fuente: O.E.C.D., París 1962

Este Cuadro 2 muestra datos de un trabajo presentado ante la O.E.C.D. (15); brinda una base realista para realizar estimaciones acerca de algunos grupos ocupacionales y niveles de escolaridad. También previene contra presunciones ingenuas como considerar que todas las ocupaciones de profesionales y gerentes requieren estudios univer-

trazo de la aplicación de conocimientos no incluye cambios en la cantidad de educación de las fuerzas del trabajo, sino que se refiere a cambios y mejoras en los canales de información, oportunidad de observar las prácticas de otras firmas o de otros países, cambios en la antigüedad del "stock" de capital, etc.

La educación puede afectar el ritmo de avances en conocimientos, y a su vez los avances en conocimientos cambian el contenido de la educación; lo que se enseña hoy en un curso de física no es lo que se enseñaba hace una generación. El cambio de contenido es uno de los principales caminos a través de los cuales se difunde el nuevo conocimiento. Si lo que se enseña en las escuelas y universidades se retrasa mucho o se aproxima mucho al nivel de ejecución corriente, esto puede afectar el retardo de la vida práctica con respecto a lo mejor conocido.

La extensión de la escolaridad disminuye los insumos de trabajo. Cortes transversales de datos estadísticos sugieren que esa disminución es compensada más tarde por una tendencia de la mayor educación a elevar las tasas de participación de las fuerzas del trabajo.

Los individuos más instruidos en los grupos de cualquier edad tienen menos experiencia de trabajo que los menos instruidos. Al medir el efecto de la ocupación sobre la calidad del trabajo por índices de calidad, se mide el exceso de beneficios de una educación más prolongada sobre la pérdida asociada con la experiencia de trabajo acortada. La educación adicional incrementa presumiblemente la versatilidad, la movilidad ocupacional y la conciencia de oportunidades de empleo. Si por cambios en la demanda de trabajo pierden sus puestos, los más instruidos son generalmente más capaces de pasar a puestos alternativos con menor tiempo de desempleo.

En el Cuadro 3 se detalla la distribución porcentual de las fuerzas del trabajo por escolaridad. La tabla no compara exactamente los mismos años, pero se considera que ello tiene poco efecto.

El rasgo dominante es la extrema concentración en el nivel regido por la escolaridad obligatoria en el pasado. Por ejemplo, en Ingla-

cucción de la eficiencia o capacitación útil para un empleo superior. Las curvas de aprendizaje indican que el período en el cual la producción se eleva apreciablemente con la experiencia es bastante corto en muchas clases de trabajo.

No se ha encontrado manera de juzgar si se obtiene una experiencia más provechosa en el mismo intervalo de tiempo en unos países que en otros a causa de proveer capacitación mientras se desempeña la tarea, o en el método con que el trabajo es ejecutado o supervisado. Esto se aplica también a comparaciones del mismo país en diferentes épocas.

Es posible que simplemente la gente trabaje más duro en unos países que en otros. La opinión más común, a veces controvertida, es que en cualquier nivel de responsabilidad los norteamericanos trabajan más fuerte que sus contrapartes por lo menos en varios países europeos. Los inmigrantes europeos en EEUU. trabajan al principio al ritmo al que han estado acostumbrados, pero pronto se ajustan a la mayor velocidad de trabajo de sus compañeros de tareas. Mucho de la diferencia parece relacionarse con el mantenimiento de un paso de trabajo rápido e ininterrumpido durante el día, lo cual requiere dirección eficiente tanto como esfuerzo e iniciativa del trabajador industrial. Las diferencias en el ritmo de trabajo tal vez sean debidas a diferencias nacionales en la actitud hacia el intercambio de trabajo y paga. Pero es posible que sea mucho más el resultado de la diferente evaluación del efecto del trabajo sobre el ingreso, y a través del ingreso, sobre el "status" social. En EEUU. es mucho más prevalente la creencia que los ingresos y el progreso individuales dependen de la actuación de cada uno. Las sociedades europeas parecen estar tornándose crecientemente fluidas pero aparecen rígidas en comparación con los EEUU. Para los que trabajan por su cuenta la relación es automática en todas partes.

En la industria norteamericana sólo el 27 % de los trabajadores a salario eran pagados por resultado en 1958 y la cifra para 1945/46

era aparentemente similar. Los porcentajes para otros países eran : Gran Bretaña 32/33 % en la década del 50; Alemania 38 ó 39 % en 1957 y 1962; Dinamarca 38 a 40% en el período 1954/63; Francia 42 % en 1960 y Holanda, 50 a 55 % desde 1953 hasta 1960. (Denison (17)).

La incapacidad de determinar con qué intensidad trabaja la gente y comparar diferentes lugares y épocas, es posiblemente el vacío más serio en la medición de insumos de trabajo.

La omisión de deducciones por deterioro de la actuación de un individuo resultante de enfermedad y desnutrición podría ser de gran importancia al comparar insumos de trabajo de naciones de bajos ingresos con países avanzados. En Italia, los trabajadores del norte se alimentan de manera similar a Europa NO., mientras que los del centro y sud se alimentan de manera similar a los españoles.

Los EEUU. han hecho más que cualquiera de los países europeos para estimular el crecimiento económico a través de los insumos de trabajo; más mujeres adicionales han sido incorporadas a las fuerzas del trabajo en relación con la población y han mantenido las horas trabajadas por los trabajadores "full-time" y ya se mencionó la elevación de la calidad educacional.

Los adelantos en conocimientos son una fuente importante de crecimiento económico, pero tal fuente no puede ser medida directamente. A medida que los conocimientos relevantes para la producción adelantan, el total que se puede obtener de una cantidad dada de recursos se eleva.

La introducción de productos finales mejores provee al usuario de una gama más amplia de elección o le permite satisfacer sus necesidades mejor conl mismo uso de recursos; se convierte en cambios de calidad no económicos o no medidos. Es concebible que los beneficios omitidos del nuevo conocimiento hagan una contribución mayor al bienestar individual que aquellos que están reflejados en la tasa de crecimiento.

Los adelantos en conocimientos deben ser interpretados comprensivamente. Incluyen lo que se puede denominar conocimiento tecno-

Capítulo VI.LA FUGA DE CEREBROS.

En la centuria cerrada al finalizar la década 1930/39 gran número de países importó trabajadores no calificados. Actualmente existen controles limitativos de la entrada de trabajadores no calificados, pero los países rivalizan unos con otros en atraer inmigrantes calificados.

El capital humano y el capital físico son ahora altamente móviles internacionalmente, mientras que la mano de obra no calificada es relativamente inmóvil.

Estos cambios reclaman una reapreciación de la influencia de la migración sobre el crecimiento económico y, como en la teoría del comercio internacional, hay que distinguir entre argumentos en relación a la ventaja nacional y argumentos en relación con la ventaja internacional.

Al estudiar como modelo el siglo XIX puede resultar esclarecedor considerar la economía atlántica como un conjunto compuesto de diversas regiones. Thomas B. (20)

El proceso secular puede ser resumido como una competencia interregional por capital humano y físico dentro de la economía atlántica.

Cuando Gran Bretaña era el exportador de capital más grande del mundo, hubo corrientes y sincronizadas de capital privado, <sup>naturales</sup> habilidades técnicas y mano de obra no calificada del país avanzado a los países en desarrollo. Los flujos de carteras de inversión desde Gran Bretaña y de capital humano desde Gran Bretaña y Europa N.O. fueron acompañados por un vuelco de mano de obra no calificada desde el Sud y el Este de Europa. Como la mayoría de las inversiones fueron para servicios públicos y ferrocarriles, el rentista británico estaba ayudando a equipar los países en desarrollo con buena parte de su infraestructura; y estas exportaciones de capital físico, capital humano y mano de obra no calificada generaron poderosas reacciones en las economías británica y europea. Hubo un progresivo estrechamiento de la brecha

entre países en diferentes niveles de desarrollo y una difusión de poder económico.

La cuestión que ahora surge, en la nueva situación, es si el libre flujo internacional de capital humano continúa siendo económicamente ventajoso para los países que envían como para los que reciben, como lo fue en el siglo XIX.

Se clasifica como capital humano la gente instruida que en algunos países denominan profesionales, técnicos y grados afines. Hay dos subcategorías en este grupo que requerirán análisis especial: científicos e ingenieros.

Se consideran más confiables las estadísticas de los países recipientes, aunque se preocupan más por registrar la clase de inmigrantes que reciben que de los movimientos hacia el exterior. Por ejemplo, no se puede medir satisfactoriamente la migración de científicos y técnicos norteamericanos inducida por el crecimiento de las inversiones directas norteamericanas en varios países; el conocimiento del flujo neto es incompleto. EEUU. es por mucho el último destino preferido de los profesionales migrantes.

Hay países avanzados intermediarios con un gran tránsito en ambos sentidos; son intermediarios porque muchos migrantes permanecen temporariamente en estos países antes de trasladarse a su destino final. Hay países avanzados con una gran emigración neta, principalmente países europeos como Noruega, los Países Bajos y Suiza.

A escala mundial, los migrantes con diferentes grados de adiestramiento se trasladan por etapas desde los países de bajos ingresos a través de los países intermediarios hasta los países avanzados. La circulación internacional de capital humano es similar al proceso de migración interna en varios aspectos.

Existe una corriente orientada por el mercado privado de profesionales de país a país, siendo la mayoría del movimiento desde los países más pobres hacia los más ricos; por otro lado, hay una corriente inversa públicamente financiada de personal científico y técnico; lo que no hay son estadísticas adecuadas.

deben ser reagrupadas para rellenar los vacíos. La mayoría del personal instruido tiene un largo período de gestación (tres a seis años de universidad); por lo tanto, la adaptación inmediata de los recursos humanos al éxodo de emigrantes altamente calificados puede ocasionar pérdidas friccionales considerables.

Además, hay relaciones complementarias entre profesionales clave y los miembros de los equipos con quienes trabajan. El éxodo de un líder no sólo exige un sustituto con las cualidades técnicas del emigrante sino también con la calidad de liderazgo que era necesaria para maximizar el valor agregado por el equipo. En vista de la extrema escasez de tales hombres, es posible que un líder inferior ingrese de otra área o que la tardanza en encontrar un sustituto haga emigrar a los miembros del equipo. Estos costos de reajuste pueden estar lejos de ser despreciables.

En cuanto a pérdidas por fallas del mercado, se puede mencionar el hecho que la mayoría de los profesionales emigrantes son gente altamente pagada en los grupos de edad más baja, cuya partida reduce la recaudación impositiva para pagar la gente jubilada. En países como Gran Bretaña, los impuestos que pagaban los profesionales emigrantes por servicios públicos son presumiblemente más altos que el costo marginal de los servicios que ellos consumían.

Sería necesario conocer cuánto del nuevo conocimiento científico elaborado por los científicos emigrantes es un bien libre y cuánto es un insumo que ha sido comprado por empresas en el país recipiente. Se debería hacer un intento para cuantificar los efectos de la migración de científicos en la balanza tecnológica de pagos de los países involucrados.

Un punto fundamental acerca de la migración de capital humano ha sido expuesto como sigue: si la educación es financiada total o parcialmente por impuestos que gravan a la población residente, cada emigrante se lleva con él un regalo (bajo la forma de educación recibida) del lugar que abandona al lugar de destino. O sea, la región de inmigración obtiene el derecho de gravar el alto ingreso hecho posible

por una inversión adicional que no ha pagado, mientras que la región de emigración pierde la oportunidad de recuperar a través de los impuestos el costo de la inversión educacional que ha realizado.

Cuando un economista se pregunta cuáles son las condiciones para maximizar la producción mundial, puede mostrar que si los factores obtienen ingresos iguales a sus productos marginales, son libres para moverse y pagan sus propios costos de transferencia, las traslaciones libres de los factores desde países donde la productividad es baja hacia países donde es alta, tenderán a maximizar la producción mundial. Un cambio que traería un óptimo cuando todas las otras condiciones son óptimas puede reducir el bienestar general cuando algunas de las otras condiciones no son óptimas. Hay divergencias entre valores sociales marginales y costos sociales marginales de países con diferentes niveles de desarrollo; los ingresos no corresponden a los productos marginales en la economía internacional. En tal caso es justificable el control sobre los movimientos de los factores.

La promoción del crecimiento en países pobres ocasiona una difusión general de pericias. Hay una fuerte presunción que tales países pueden cosechar grandes economías externas marginales si su escasa oferta de recursos humanos calificados puede ser aumentada; si tales países pierden parte de su oferta existente, la pérdida marginal es correspondientemente grande. Por su parte, en el país industrializado avanzado que recibe los inmigrantes calificados, la disparidad entre el producto neto social marginal y el ingreso es pequeño y la posibilidad de economías externas marginales es insignificante.

Otra importante consideración que el economista y el que formula políticas deben reconocer es que el problema de inducir crecimiento económico en un país subdesarrollado involucra cambios estructurales, no simplemente cambios marginales. La inversión en un país pobre puede ser justificable en razón de tener una ventaja comparativa en una particular línea de producción, pero solamente puede tornarse viable si la producción es emprendida en una escala suficientemente grande. Las firmas pioneras operan en una escala demasiado pequeña y su producción es antieconómica; son incapaces de valerse por sí mismas de

La elasticidad de oferta de científicos y técnicos en el corto plazo es necesariamente baja debido al tiempo que lleva adiestrar los nuevos. En un período largo, por ejemplo los últimos 20 años (1967), la elasticidad de oferta en EEUU. parece haber sido más baja de lo que podría haberse esperado y ha acentuado la escasez dinámica. Los equipos contratantes están atareados en Gran Bretaña y en otros países debido en parte a la manera lenta en que opera el mercado norteamericano.

La persistencia de la situación se explica porque existen en EEUU. dos poderosas fuerzas que empujan la curva de la demanda de capital humano continuamente hacia la derecha. Primero, la tendencia de la inversión privada a requerir dosis crecientes de capital humano para sostener su tasa de crecimiento. Además, sobrepuesta, existe la inversión pública autónoma; la expansión en gran escala de los programas del espacio y de defensa, que involucra el uso intensivo de personal profesional.

La escasez dinámica en EEUU. que coexiste con inversiones fuertemente subsidiadas en capital humano y la regulación pública de los sueldos profesionales en Gran Bretaña, han reforzado grandemente los determinantes básicos de la fuga de cerebros.

Los EEUU. son los mayores exportadores mundiales de capital físico y los mayores importadores de capital humano. Hay una fuerte presunción que los principales importadores netos de capital humano están obteniendo una ventaja nacional, mientras que los exportadores netos, particularmente los países subdesarrollados, están sufriendo pérdidas. Los costos del capital potencial productivo corporizado en el capital humano exportado son soportados por el país de origen, mientras que los frutos de la inversión son recibidos como un regalo gratuito por los países importadores.

En principio, sería posible incluir esto en una balanza de pagos en la sección capital para cada país. Dada la magnitud y el nivel de los ingresos en EEUU., la propensión de una economía tecnológicamente progresista a demandar insumos relativamente crecientes de capital hu-

es así : 12 % son nacidos en el extranjero, 9 % tenían estudios secundarios hechos en el extranjero , pero solamente 3 % habían obtenido en el extranjero su más alto título profesional.

Las proporciones de la producción anual de técnicos de primera clase perdidos por los países principales por emigración a EEUU. diferían mucho y tendían a ser sorprendentemente altas en algunos casos.

Por ejemplo, Noruega perdió 24,1 % , Grecia 20,9 % , Alemania 9,5 % y Francia 1,2 %.

Cabe observar que los científicos y técnicos son de 6 a 12 veces más propensos a emigrar a los EEUU. que las gentes de otras profesiones, a juzgar por la composición ocupacional del total de inmigrantes y la composición ocupacional de las fuerzas del trabajo en los países nativos de los inmigrantes.

Al analizar factores que contribuyen a la emigración de científicos y técnicos, Enrique Oteiza (23) menciona: diferencias de ingresos; diferencias de apoyo logístico; diferencia de "status" y diferencia en otros factores: posibilidad de disentir, criterios de empleo y de promoción.

Entre los factores de "rechazo" incluye: crisis políticas , golpes militares, crisis universitarias; persecuciones raciales, religiosas, ideológicas y políticas; guerra; invasión.

En el caso de la República Argentina habría que agregar actualmente: la violencia subversiva, los secuestros, etc.

H. Myint (24) señala que los organismos de las Naciones Unidas han atraído tal vez más personas que los países desarrollados, en el campo de Economía y otras Ciencias Sociales; sin embargo, hay dificultades de cuantificación por la elasticidad de los períodos de radicación.

Por otra parte, considera que el drenaje de talentos es síntoma más que causa de la baja tasa de crecimiento; es un síntoma de desequilibrio entre la expansión de la educación superior y la capacidad de absorción. Como ejemplo, señala los técnicos en aerodinámica de países asiáticos que no tienen industria aeronáutica.

Al investigar la emigración de profesionales y técnicos argentinos, Morris A. Horowitz (25) encuentra que el número de ingenieros que emigraron a EEUU. alcanza al 8 % de los que se graduaron entre 1951 y 1960 ; al 6 % de los químicos, 5 % de los médicos , 3% de los arquitectos,  $2\frac{1}{2}$  % de los contadores, y más del 6 % de los geólogos , físicos y biólogos.

Desde 1951 a 1961 los inmigrantes argentinos admitidos en EEUU. fueron 8515 en total , de los cuales 3946 fueron clasificados como profesionales y técnicos ; las cifras más altas correspondieron a 1958.

R E S U M E N

Se hizo inicialmente una breve reseña histórica, a través de la cual se mostró que los economistas clásicos habían percibido los conceptos fundamentales inherentes a la idea de capital humano, aunque no desarrollaron el tema. Sin embargo, señalaron algunas implicancias de la capacitación y educación de la gente.

Sólo recientemente empezó a desarrollarse la idea de que la adquisición de pericias y conocimientos útiles sea una forma de capital y que su crecimiento más rápido que el del capital convencional pueda ser un rasgo distintivo de nuestro sistema económico.

Al explorar la idea de inversión en capital humano se considera necesario incluir los desembolsos directos en educación, salud, y en las migraciones internas, así como los desembolsos indirectos constituidos por los salarios caídos de estudiantes adultos y de trabajadores que se capacitan directamente en las empresas.

La capacidad productiva de los seres humanos se considera actualmente mayor que todas las otras formas de riqueza juntas.

Actitudes éticas y filosóficas han frenado el mero pensamiento en capital humano ; los hombres libres no son propiedad o bienes de mercado.

Sin embargo, invirtiendo en sí mismos los hombres libres pueden ampliar su gama de opciones.

También ha persistido la noción clásica del trabajo como capacidad de hacer trabajo manual ; desde tal punto de vista los trabajadores están dotados más o menos igualitariamente.

Los trabajadores no se han capitalizado por la difusión de la propiedad accionaria , sino por la adquisición de conocimientos y pericias con valor económico.

Las diferencias en ganancias entre sectores de trabajadores parecen reflejar diferencias en salud y educación. Otro ejemplo es la curva que relaciona ingreso con edad : tiende a ser más empinada para trabajadores calificados.

Algunos economistas hindúes han tratado el alimento parcialmente como bien de producción , y ello parece acertado en países subdesarrollados.

La mejor explicación del incremento de los salarios reales parece ser considerarlo como un retorno de la inversión en seres humanos.

El incremento de la productividad por unidad de trabajo es en parte consecuencia de mantener la unidad de trabajo constante a través del tiempo , cuando en esa unidad hay una cantidad creciente de capital humano.

La sobrevaluación de la destrucción de planta y equipo durante la II Guerra Mundial y el rápido recobro no pronosticado pueden atribuirse a la falta de utilización del concepto de capital en sentido comprensivo.

Con respecto a los países pobres, y contrariamente a la opinión tradicional, el capital material no fue la llave de su más rápido crecimiento económico; posiblemente la falta de capacitación de los recursos humanos fue factor limitativo del esperado crecimiento económico.

Quando se trata de capital material , la forma más común de valuarlo es a través de los desembolsos realizados para producirlo; para el capital humano se sugiere hacer las estimaciones en la corriente de rendimientos.

Si bien la capacidad producida por la inversión en seres humanos es parte del agente humano , hay que separar conceptualmente la influencia sobre los sueldos y salarios que dicho agente puede ganar.

La salud, la expectativa de vida, el vigor y vitalidad de la población , la educación formal , la capacitación en empresas , las migraciones de individuos y familias , etc. , son actividades que mejoran las capacidades humanas.

Sin embargo, exceptuando la educación , no es mucho lo que se sabe al respecto.

En general, se duda que los sistemas educacionales existentes para los diferentes niveles sean muy eficientes en cuanto industrias que producen activos de capital de vida útil extremadamente larga.

Si el área de atención médica y salud pública se considera como una industria que se ocupa de la reparación y mantenimiento del capital humano, también ofrece margen para el análisis económico.

La investigación científica, la movilidad laboral, el desempleo y la ubicación de industrias, etc., hacen aconsejable la utilización de la teoría del capital.

Para analizar las características del mercado de capital y del mercado de trabajo se utilizó el modelo de la economía de la esclavitud ; en tal modelo, el trabajador esclavo se podía equiparar a una máquina de trabajar.

En el cap. III al tratar de determinar qué parte es inversión y qué parte es consumo en educación se sugirió el siguiente criterio: inversión denota aquellos usos de producción presente que generan niveles más altos de producción futura; y consumo aquellos usos que quedan exhaustos en el presente.

El desembolso educacional participa de la naturaleza de la inversión en producción futura acrecentada.

Sin embargo, en un país la educación de un tipo puede acrecentar la producción futura mientras que otro tipo de educación en el mismo país no lo hace.

Surge así el problema de elegir el tipo adecuado de educación.

El alimento y la vivienda son considerados en los países ricos como consumo, pero en los países pobres son en parte consumo y en parte inversión.

Para evaluar la contribución económica de la educación se han intentado varios enfoques, entre ellos el de la correlación simple entre índices de actividad educacional y algún índice de la actividad económica.

Estas comparaciones pueden permitir a un país mirar su esfuerzo educacional en la perspectiva de lo que se está haciendo en otros países.

Entre países en distintas etapas del desarrollo pueden proveer una noción del nivel de actividad educacional asociado con una etapa más avanzada.

Como la educación es un activo de larga vida, hay que tener en cuenta el retardo en el tiempo de sus efectos económicos; se reconoce que la medición es difícil.

Otro enfoque utilizado consiste en identificar hasta donde es posible qué proporción de la producción corresponde a insumos mensurables (habitualmente trabajo y capital); el residuo se atribuye a insumos no especificados, de los cuales se consideran como los más importantes a la educación y a los avances en conocimientos. Algunos investigadores han adscripto al residuo una parte importante del aumento de la producción total en períodos largos (40 años, 70 años, etc.). Se señala que los índices disponibles de insumos de capital no reflejan las mejoras en la calidad del capital.

Existe también el enfoque de medir los rendimientos directos de la educación expresando como una tasa anual de rendimientos las corrientes de remuneraciones generadas por distintos niveles de escolaridad en relación con los respectivos costos involucrados.

Una crítica frecuente es que se le atribuyen a la educación resultados que son causados por diferencias en inteligencia, conexiones familiares, motivación, etc.

Aunque las economías externas no están confinadas exclusivamente a la educación, se considera que es la actividad más dada a generar beneficios indirectos.

Los resultados de la investigación científica, muy ligada al proceso educacional, se diseminan a veces rápidamente sobre el mundo entero.

Son necesarios más estudios sobre métodos de enseñanza y efectividad de los docentes ; asimismo , comparaciones entre clases tipo seminario y clases magistrales, o entre clases pequeñas y clases numerosas , etc.

Considerar la educación como inversión favorece el estudio de los métodos de financiación , lo cual puede traducirse en cambios de política.

Un problema general es que la información deriva de un determinado sistema de educación ; lo que se mide es en parte resultado de determinadas políticas educacionales.

Como en general existe poco conocimiento sobre el comportamiento de diferentes estructuras de mercado en educación, se señala que es un área donde debieran realizarse investigaciones.

En algunos países, la falta de flexibilidad y adaptabilidad del sistema estatal parece estar mitigada por la acción privada.

Con respecto a niveles educacionales y ocupación laboral , (cap. V) existe la presunción que ciertos tipos de educación desarrollan patrones de pericia y conocimientos esenciales para el desempeño de las correspondientes funciones ocupacionales.

Sin embargo, se hace difícil establecer una vinculación rígida entre educación y ocupación.

Se han codificado muestras de tareas de acuerdo con educación general (desarrollo matemático, del lenguaje y del razonamiento) y la educación vocacional específica requerida (tiempo para aprender técnicas y destreza necesarias).

Se considera que una fuerza del trabajo mejor educada será más capaz de aprender y utilizar prácticas más eficientes de producción.

La educación puede afectar el ritmo de avances en conocimientos, pero a su vez estos avances cambian el contenido de la educación

Extender la educación disminuye momentáneamente los insumos de trabajo, pero más tarde eleva las tasas de participación de las fuerzas del trabajo.

Los trabajadores más instruidos son generalmente más capaces de cambiar empleo con menos tiempo de desempleo.

Se han hecho comparaciones de niveles de escolaridad con niveles de retribución, tomando el nivel de enseñanza primaria completada como base 100.

Al tratar de determinar niveles de escolaridad surgen diferencias entre países en días de clase por año, horas de clase por día, etc.

En algunos países se confía más que en otros en la capacitación informal y formal en la empresa.

Hay que hacer notar que los estándares intelectuales promedio de la educación de algún país pueden ser más bajos que los de otros, pero esa educación en sí misma puede servir mejor los propósitos económicos de tal país.

La suba de los ingresos con la edad refleja el efecto de la experiencia; la declinación de los ingresos de la gente mayor refleja la pérdida de vigor, una preferencia por trabajos más fáciles y la discriminación en la contratación al tener que cambiar de empleo.

La imposibilidad actual de determinar con qué intensidad trabaja la gente al tratar de comparar diferentes lugares y épocas es un vacío muy importante en la medición de insumos de trabajo.

Al comparar insumos de trabajo de países de bajos ingresos con los de países desarrollados habría que tener en cuenta el deterioro de la actuación de los individuos por enfermedad y desnutrición, así como por el nivel de alimentación.

Los adelantos en conocimientos son una fuente importante de crecimiento económico aunque tal fuente no pueda ser medida directamente; la introducción de productos finales mejores provee al usuario de una gama más amplia de elección aunque resulte un cambio de calidad no medido.

Los adelantos en conocimientos también incluyen lo que podría llamarse conocimiento gerencial o sea técnicas de dirección y organización de empresas.

En los últimos tiempos se han difundido en muchos países las escuelas de administración de empresas.

Otra cuestión importante (tratada en el cap. VI) es la de las migraciones.

Tanto en el siglo pasado como en el actual hubo grandes migraciones de trabajadores.

Se ha ido operando una transformación cualitativa en tales migraciones; así, inicialmente hubo un predominio de trabajadores no calificados mientras que en la actualidad una proporción mayor de la migración es de científicos y técnicos.

Las estadísticas más cuidadosas son generalmente las de los países recipientes; hay países avanzados intermediarios con un gran tránsito en ambos sentidos.

Los migrantes con diferentes grados de adiestramiento se trasladan por etapas desde los países de bajos ingresos hasta los países avanzados.

Los emigrantes se llevan consigo tanto su contribución a la producción como sus ingresos; la mayoría del personal instruido tiene un largo período de gestación.

El éxodo de gente altamente calificada puede ocasionar pérdidas friccionales considerables.

También hay relaciones complementarias entre profesionales clave y los miembros de su equipo.

Se considera que sería necesario un intento de cuantificación de los efectos de la migración de científicos en la balanza tecnológica de pagos de los países involucrados.

El país de inmigración obtiene el derecho de gravar el alto ingreso hecho posible por una inversión adicional que no ha pagado; el país de emigración pierde la oportunidad de recuperar a través de los impuestos el costo de la inversión en educación realizada.

El crecimiento requiere más educación cuanto más progresista es la economía.

Los niveles más altos del personal profesional son costosos de producir y juegan un papel más crucial en la dinámica del crecimiento que el que jugaron en el siglo XIX.

El capital humano es altamente móvil internacionalmente y fluye hacia las áreas de productividad por cabeza ~~xx~~ más alta ; hasta ahora no es inherente al proceso una corriente de retorno de los beneficios.

La política de inmigración ha llegado a parecerse a la política de tarifas en cuanto instrumento para perseguir la ventaja nacional.

El mercado de pericias es imperfecto en todas partes; pero en algunos países es más libre y en otros hay un sistema de precios administrados.

Finalmente, cabe destacar que los científicos y técnicos son ejemplo de capital humano universalmente utilizable.-

---

se hace necesario disponer de estadísticas permanentes y detalladas en lo que se refiere a días de clase por año lectivo, horas de clase por día y número de materias a fin de facilitar los análisis y las comparaciones.

Asimismo, se hacen necesarias investigaciones encaminadas a comprobar algunas presunciones no muy analizadas, tales como ventajas de las clases poco numerosas, duración de la llamada hora pedagógica, la duración del año lectivo, las ventajas o desventajas de los distintos tipos de clases (tipo seminario, tipo magistral) la conveniencia de limitar el número de materias que se estudian simultáneamente para concentrar el esfuerzo de aprendizaje (una especie de "Blitzkrieg" educacional), la eficacia de los métodos de evaluación y también su consistencia.

Si se acepta el enfoque de la industria de la educación, entonces cabría explorar la utilización en ella de las técnicas de control de calidad que han dado resultados satisfactorios en otras industrias.

Los tres niveles, primario, secundario y terciario se han convertido casi en compartimientos estancos, cuando debieran ser etapas entrelazadas de un proceso más amplio.

En nuestro país se observa una discrepancia notable entre la proporción alta del grupo de edad que ingresa a la universidad y la proporción muy pequeña de Graduados con respecto a los Ingresantes; en este sentido la Argentina se compara desfavorablemente con países como Canadá y Brasil, por ejemplo. El caso de Canadá resulta más evidente porque tiene una población aproximadamente igual a la nuestra.

Todo esto parece mostrar que se hace necesario un reajuste profundo del funcionamiento de la universidad.

Si se empieza con el análisis del material humano que recibe la universidad, es decir, los graduados secundarios, a través de

las pruebas de ingreso se percibe que el reajuste hay que ampliarlo también a la escuela secundaria; una situación semejante se observa en el pasaje de la escuela primaria a la secundaria. En definitiva, el reajuste debe comprender todo el sistema.

Y aquí vuelve a aparecer el error de haber convertido los tres niveles de la enseñanza en compartimientos estancos. Ya se señaló la conveniencia de formar equipos de maestros primarios y profesores secundarios para analizar la actuación inicial de los estudiantes en el nuevo nivel; la información obtenida podría ser realimentada al sector primario que recibiría así una evaluación útil para su mejoramiento.

De manera similar, equipos de profesores secundarios y universitarios analizarían la actuación de los estudiantes en el nivel superior, especialmente en las pruebas de ingreso, y además en el desarrollo de los cursos de primer año.

Una comparación que puede hacerse pero que no se ha hecho es cotejar la evaluación de los estudiantes en su escuela secundaria de origen y la actuación posterior en la universidad. El autor de este trabajo actuó en nuestra facultad como consejero de becarios y aprovechó la oportunidad para realizar en pequeña escala la evaluación que se sugiere; en todos los casos, sin excepción, las calificaciones en la facultad fueron inferiores a las obtenidas en la escuela secundaria de origen.

Se ha señalado que el estancamiento de la escuela primaria y también de la secundaria se debe principalmente al énfasis excesivo puesto en los métodos de enseñanza (actualmente se prefiere hablar de aprendizaje más que de enseñanza), en desmedro del contenido de la enseñanza. Osea, un énfasis excesivo en cómo enseñar, con descuido del qué enseñar.

Y aquí se subraya que el contenido de las materias se elabora fuera de la escuela primaria y secundaria, especialmente a través de la investigación. En este sentido, la universidad podría sumi-

C u a d r o	Variables correlacionadas (par de rangos)	Rs.	t calculada.	Grados libertad	Nivel signific. de Rs (valores tabul. $t_{995}$ )
1	Analfabetismo producto por habitante: Y: 1960	0,7818	3,7614	9	<u>t inferior</u> 3,250
2	Egresados Educ. Sup. a)1962 b)'68 Y: a)1960 b)1969	0,80 a) 0,7333 b)	3,5277 2,8534	7 7	3,499 2,365 $t_{975}$
3	Matrículas 1965, por nivel I,II,III Y: 1969	I 0,5667 II 0,80 III 0,8167	1,8197 3,5276 3,7445	7 7 7	1,415 $t_{900}$ 3,499 3,499
	Consumo papel de diario 1964 Y: 1969	0,9333	6,8751	7	3,499
5	Tiraje diarios '48 Y: 1960	0,9909	22,0959	9	3,250
6	Estudiantes univ. % poblac. ; 1961 Y: 1960 Libros ; Y:1969	0,9364 0,9333	8,0034 6,8751	9 7	3,250 3,499
8	Gasto Públ.Educa- ción,% PBN 1968 Renta Nac.per cap.	0,6965	4,0021	17	2,898
9	Alimento:calorfas proteína grasas " con Y:1969	0,7636 0,7909 0,8273	3,5479 3,8771 4,4179	9 9 9	3,250 3,250 3,250
10	Habitant.por cama " " médico	0,8364 0,8273	4,5781 4,4179	9 9	3,250 3,250
5a	Tiraje diarios 62 Y:1960,1969 " 70	0,9515 0,9253	8,7500 6,9015	8 8	3,355 3,355
12	Teléfonos c/1000 habitantes,1969 Y: 1969	0,9182	6,9542	9	3,250

Rs (coeficiente de correlación de Spearman)

N (número de datos)

t (coeficiente de significación de Rs)

Y (producto por habitante)

$$R_s = 1 - \frac{6 \sum d^2}{N^3 - N}$$

$$t = R_s \sqrt{\frac{N-2}{1-R_s^2}}$$

Analfabetismo como % población 15 y más años

	<u>1947</u>	<u>1960</u>
Argentina . . . . .	13,6 . . . . .	8,5
Chile . . . . .	19,7 . . . . .	16,4
Paraguay . . . . . (1950).	34,2 . . . . .	25,4
Colombia . . . . . (1951).	37,7 . . . . .	27,1
Méjico . . . . . (1950).	42,5 . . . . .	37,8
Venezuela . . . . . (1950).	46,7 . . . . .	34,8
Brasil . . . . . (1950).	50,5 . . . . .	39,4
Perú . . . . . (1961).	-, - . . . . .	38,9
Haití . . . . . (1950).	89,3 . . . . .	-, -

Fuente: OEA. América en Cifras 1972, Educación, pág.5, Cuadro 501

- - - -

República Argentina : antecedentes históricos analfabetismo

<u>Año</u>	<u>Analfabetos mayores de 6 años :</u>
1869 . . . . .	74,8 % de la población
1895 . . . . .	50,8 % " " "
1914 . . . . .	34,9 % " " "

República Argentina: asistencia escolar niños 6 a 14 años:

<u>Año</u>	<u>Frecuentaban las escuelas</u>	<u>No frecuentaban las escuelas</u>
1869 . . . . .	19,0 %	81,0 %
1895 . . . . .	29,6 %	70,4 %
1914 . . . . .	59,1 %	40,9 %

Fuente: V.Vázquez Presedo. Estadísticas Históricas Argentinas, la. parte.1875-1914. Cuadros II-10 y II-11, pág.27

	Matriculados por nivel:								Papel impreso (kilos per capita) 1964	
	%		%		%		o/oo			
	I	II	I/II	III						
Argna.	71,6	1*	53,4	1*	66,0	1*	9,8	1*	8,0	1*
Venezue.	58,9	5*	31,9	3*	51,7	4*	4,8	3*	4,5	2*
Chile....	62,6	2*	35,8	2*	55,1	2*	3,8	4*	4,3	3*
Perú.....	61,1	4*	30,4	4*	52,6	3*	6,1	2*	3,3	4*
Méjico...	58,6	6*	20,2	7*	48,3	6*	3,0	5*	2,8	5*
Paraguay	62,4	3*	17,4	8*	50,2	5*	2,7	6*	0,7	8*
Colombia	48,9	7*	23,4	6*	41,6	7*	2,5	7*	a2,3	6*
Brasil...	46,5	8*	26,0	5*	40,7	8*	2,0	8*	2,3	7*
Haití....	26,5	9*	5,8	9*	20,0	9*	0,3	9*	0,1	9*

I: nivel primario, % sobre población 5-14 años.  
 II: " secundario, " " " 15-19 "  
 III: " superior; tasa por cada 1.000 habitantes.  
 a: año 1963.

Fuente: N.U. Boletín Estadístico América Latina. Vol. IV, n° 1, 1967

Producto por habitante (u\$s. 1960)

	<u>1960</u>	<u>1969</u>
Argentina. . . . .	823 1*	975 1*
Venezuela. . . . .	718 2*	794 2*
Chile. . . . .	550 3*	654 4*
Perú . . . . .	337 5*	408 5*
Méjico . . . . .	507 4*	678 3*
Paraguay . . . . .	253 8*	284 8*
Colombia . . . . .	332 6*	381 7*
Brasil . . . . .	310 7*	390 6*
Haití . . . . .	105 9*	98 9*

Fuente: N.U. CEPAL Estudio Econ. A.L. 1970 . Cuadro 9 pág. 40

Proporción (%) del grupo de edad en la matrícula

	Grupo de edad 7-13 Matrícula primaria	Grupo de edad 14-19 Matrícula secundaria	Grupo de edad 20-24 Matrícula enseñ.sup.
Argentina 1972 . . . . .	95,0	40,5	17,5
Venezuela 1971 . . . . .	83,4	38,6	11,2
Méjico 1970 . . . . .	94,4	24,1	6,1
Perú 1970 . . . . .	-, -	-, -	11,0
Chile 1972 . . . . .	-, -	-, -	9,2
Brasil 1971 . . . . .	76,2	35,6	6,6
Paraguay 1970 . . . . .	92,6	17,6	3,4
Colombia 1968 . . . . .	62,7	20,5	3,5
Haití 1968 . . . . .	31,0	4,2	0,3

Fuente: NU. CEPAL Estudio económico de A.L. 1973, Cuadro 187, p.341.

- - - - -

Cuadro..

Alfabetismo : población de 15 y más años  
Números índices : República Argentina 100

	<u>1947</u>	<u>1960</u>
Argentina . . . . .	100	100
Chile . . . . .	92,36	91,87
Paraguay. . . . .	76,16	81,76
Colombia. . . . .	72,11	80,11
Méjico. . . . .	64,70	68,35
Venezuela . . . . .	59,03	69,56
Perú. . . . .	-, -	67,14
Brasil. . . . .	57,06	66,48
Haití . . . . .	12,15	-, -

Números índices con feccionados datos Cuadro 501-01, OEA. América  
en Cifras 1972 : Educación.

Consumo de papel de diario:kilogramos per capita.-

	<u>1935-39</u>	<u>1948</u>
Estados Unidos . . . . .	24,8 . . . . .	31,8
Canadá . . . . .	15,7 . . . . .	21,3
Argentina . . . . .	-, - . . . . .	7,9
Chile . . . . .	3,5 . . . . .	3,7
Méjico . . . . .	1,2 . . . . .	2,4
Venezuela . . . . .	0,9 . . . . .	2,0
Brasil . . . . .	1,3 . . . . .	-, -
Perú . . . . .	1,0 . . . . .	1,1
Paraguay . . . . .	0,0 . . . . .	0,4
Haití . . . . .	0,0 . . . . .	0,0

---

Fuente: NU. Anuario Estadístico 1948, Cuadro 156, pág.447

Papel de diario : consumo en kilos por habitante

	<u>1955-59</u>	<u>1966</u>	<u>1967</u>	<u>1968</u>
Estados Unidos . . .	35,7	41,9	40,2	41,2
Canadá . . . . .	22,8	27,0	32,3	31,2
Argentina . . . . .	6,7	10,6	9,1	9,0
Venezuela . . . . .	3,6	6,2	6,0	6,8
Chile . . . . .	3,3	7,5	4,8	5,3
Brasil . . . . .	3,1	2,2	2,4	2,9
Méjico . . . . .	2,4	3,0	3,6	3,1
Colombia . . . . .	1,7	2,8	2,6	2,1
Perú . . . . .	1,6	3,7	4,1	4,0
Paraguay . . . . .	0,5	0,5	0,5	0,9
Haití . . . . .	0,1	0,1	0,1	0,1
-----				
Suecia . . . . .	23,8	32,2	36,0	36,4
Alemania Occidental	7,8	13,0	12,0	13,9
Alemania Oriental .	4,2	4,7	4,9	5,0
Unión Soviética . .	1,6	3,2	3,4	3,6

---

Fuente : NU. Anuario Estadístico 1970, Cuadro 173, pág. 542

Diarios : tiraje por cada 1000 habitantes

Estados Unidos . . . . .	1948	357	1°
Canadá . . . . .	1948	250	2°
Argentina . . . . .	1949	215	3°
Venezuela . . . . .	1948	73	5°
Chile . . . . .	1949	81	4°
Méjico . . . . .	1948	50	6°
Perú . . . . .	1948	44	7°
Colombia . . . . .	1947	32	8°
Brasil . . . . .	1949	31	9°
Paraguay . . . . .	1949	13	10°
Haití . . . . .	1948	4	11°

---

Reino Unido . . . . .	1947	600
Suecia . . . . .	1949	405
Holanda . . . . .	1948	291
Francia . . . . .	1949	280
Italia . . . . .	1948	109
España . . . . .	1948	60

---

Fuente: NU. Anuario Estadístico 1948, Cuadro 158, pág. 449

Diarios : tiraje por cada 1.000 habitantes

	<u>1962</u>	<u>1970</u>
Estados Unidos. . . . .	318 . . . . .	303
Canadá. . . . .	221 . . . . .	214
Argentina . . . . .	187 . . . . .	182
Chile . . . . . (1964)	117 . . . . .	87 (1968)
Méjico. . . . .	110 . . . . .	--
Venezuela . . . . . (1963)	76 . . . . .	71 (1969)
Brasil. . . . .	56 . . . . .	37 (1969)
Colombia. . . . .	51 . . . . .	57
Paraguay. . . . .	-- . . . . .	41
Haití . . . . .	7 . . . . .	16

Fuente: OEA. América en Cifras, 1972. Situación cultural; pág.301

-----

Radio y T.V. : receptores por cada 1.000 habitantes.

	<u>Radios</u>		<u>T.V.</u>	
	<u>1963</u>	<u>1970</u>	<u>1963</u>	<u>1970</u>
Estados Unidos. . . . .	1006	1412	324	413
Canadá. . . . .	514	733	244	292
Argentina . . . . .	263	370	54	144
Venezuela . . . . .	193	164	69	69 ?
Perú. . . . .	180	134	13	29
Méjico. . . . .	160	276	26	59
Brasil. . . . .	93	60	23	70
Haití . . . . .	13	17	1	2

Fuente: OEA. América en Cifras, 1972. Situación cultural; pág.301ss.

Diarios : tiraje por cada 1.000 habitantes

Estados Unidos	1972 . . . . .	297
Canadá . . . . .	1972 . . . . .	230
Argentina. . . . .	1972 . . . . .	154
Colombia . . . . .	1971 . . . . .	109
Venezuela. . . . .	1971 . . . . .	93
Paraguay . . . . .	1972 . . . . .	38
Brasil . . . . .	1971 . . . . .	37
Haití. . . . .	1972 . . . . .	16
Chile. . . . .	1972 . . . . .	--
Méjico . . . . .	1972 . . . . .	--
Peru. . . . .	1971 . . . . .	--
Suecia . . . . .	1970 . . . . .	534
Gran Bretaña . . . . .	1972 . . . . .	528
Japón. . . . .	1972 . . . . .	519
Australia. . . . .	1972 . . . . .	408
Dinamarca. . . . .	1972 . . . . .	361
Austria. . . . .	1972 . . . . .	328
Holanda. . . . .	1971 . . . . .	311
Francia. . . . .	1971 . . . . .	237
Irlanda. . . . .	1972 . . . . .	233
Italia . . . . .	1972 . . . . .	133
España . . . . .	1972 . . . . .	98
Portugal . . . . .	1972 . . . . .	87
Egipto . . . . .	1971 . . . . .	22
India. . . . .	1972 . . . . .	16

---

Fuente: NU. Anuario Estadístico 1974, Cuadro 208 pág.855

Proporción de estudiantes universitarios en la  
población total. (cada 1.000 habitantes)

	1961
Estados Unidos . . . . .	8,87
Argentina. . . . .	7,62
Canadá . . . . .	7,05
Venezuela. . . . .	3,83
Perú . . . . .	3,39
Chile. . . . .	3,26
Méjico . . . . .	2,52 ed.sup.
Paraguay . . . . .	2,22
Colombia . . . . .	1,53
Brasil . . . . .	1,12
Haití. . . . .	0,34

Fuente: Proporción calculada con datos OEA. América en Cifras 1972,  
pág. 181 y 200

Cuadro...

Relación entre n° de libros publicados y  
población total. (Proporción por cada 100.000 habitantes).

Estados Unidos . . . . .	1966 :	29,72	. .	1970 :	38,81
Canadá . . . . .	1966 :	19,05	. .	1970 :	16,21
Argentina. . . . .	1965 :	15,70	. .	1970 :	19,93
Chile. . . . .	1966 :	16,57	. .	1970 :	<del>15,46</del> 15,46
Méjico . . . . .	1966 :	10,33	. .	1970 :	8,91
Venezuela. . . . .	1963 :	9,13	. .	-- :	-, -
Perú . . . . .	1965 :	7,96	. .	1969 :	4,06
Brasil . . . . .	1964 :	6,34	. .	1969 :	4,73
Haití. . . . .	1964 :	0,97E	. .	1967 :	0,37

Fuente: OEA. América en Cifras, 1972, pág. 295; población: IMF ,  
Suplemento Estadístico 1971 y 1972.

Enseñanza Superior: Estudiantes y Graduados

		<u>Estudiantes</u> (ooo)	<u>Graduados</u> (ooo)		
Estados Unidos . . . . .	1950	2.296,5		Suponiendo: del '55 recibidos en 1959:	
	1955	2.664,3			
	1957		440,3		
	1958		464,0		
	1959	3.377,2	479,2		17,23%
	1960		490,6		
	1961	3.860,6			
Canadá . . . . .	1950	81,4		del '55 recibidos en 1959:	
	1955	88,9			
	1957		17,8		
	1958		19,0		
	1959	126,7	21,1		23,73%
	1960	142,0	22,9		
Brasil . . . . .	1950	51,1		del '55 recibidos en 1959:	
	1955	72,6			
	1957		14,9		
	1958		15,9		
	1959	89,5	17,4		23,96%
	1960	95,6	17,5		
Argentina . . . . .	1950	82,5		del '55 recibidos en 1959:	
	1955	149,0			
	1957		8,0		
	1958		7,5		
	1959	167,5	8,0		5,37%
	1960	180,7	9,7		
	1961	189,7		(Relación calculada; no figura en la fuente)	

Fuente: UNESCO : Anuario Estadístico 1963, Cuadro 15, pág. 210 y  
Cuadro 20, pág. 268

Y : Renta Nacional per capita, año 1970.z : Gastos Públicos en Educación (% PNB).

		<u>z</u>		<u>Y</u>	
Estados Unidos. . . . .	1968	5,8	6°	4289	1°
Suecia. . . . .	1968	7,9	2°	3724	2°
Canadá. . . . .	1968	8,3	1°	3369	3°
Dinamarca . . . . .	1968	6,3	5°	2898	4°
Alemania Federal. . . . .	1968	3,6	14°	2752	5°
Australia . . . . .	1967	4,0	11°	2633	6°
Bélgica . . . . .	1968	5,0	7°	2421	7°
Holanda . . . . .	1967	6,9	4°	2232	8°
Israel. . . . .	1967	7,6	3°	1654	9°
Japón . . . . .	1968	4,0	12°	1636	10°
Italia. . . . .	1968	4,8	8°	1591	11°
Argentina . . . . .	1968	2,3	17°	1065	12°
Venezuela . . . . .	1968	4,2	10°	954	13°
España. . . . .	1968	1,8	19°	884	14°
Méjico. . . . .	1968	2,5	15°	655	15°
Chile . . . . .	1966	3,9	13°	618	16°
Colombia. . . . .	1966	2,3	16°	358	17°
Perú. . . . .	1968	4,3	9°	293	18°
Paraguay. . . . .	1964	1,7	18°	230	19°

Fuente: Renta Nacional per capita: NU. Anuario Estadístico 1974 ,  
Cuadro 188, pág. 644

Gastos Públicos en Educación como % PNB: NU. Anuario  
Estadístico 1970 , Cuadro 204.-

-----

Salud Pública : indicadores.

A. Habitantes por cama de hospital.

		<u>A.</u>	
Estados Unidos. . . . .	1970	127	2°
Canadá. . . . .	1970	100	1°
Argentina . . . . .	1969	171	3°
Venezuela . . . . .	1970	316	6°
Méjico. . . . .	1968	549	9°
Chile . . . . .	1970	247	4°
Perú. . . . .	1968	419	7°
Brasil. . . . .	1968	274	5°
Colombia. . . . .	1970	446	8°
Paraguay. . . . .	1970	628	10°
Haití . . . . .	1969	1433	11°

-----  
B. Habitantes por médico.

		<u>B.</u>	
Estados Unidos. . . . .	1969	645	2°
Canadá. . . . .	1969	684	3°
Argentina . . . . .	1969	504	1°
Venezuela . . . . .	1970	1098	4°
Méjico. . . . .	1970	1445	5°
Chile . . . . .	1969	2443	10°
Perú. . . . .	1969	1917	7°
Brasil. . . . .	1969	1953	8°
Colombia. . . . .	1969	2161	9°
Paraguay. . . . .	1968	1609	6°
Haití . . . . .	1969	13213	11°

	<u>Mortalidad niños</u>		<u>Habitantes</u>
	<u>de 1-4 años ,</u>		<u>por médico</u>
	<u>por 1000 habitantes</u>		
	<u>1960-62</u>	<u>1970</u>	<u>1968-71</u>
Argentina . . . . .	4,3	2,7	521
Venezuela . . . . .	5,7	4,9	1115
Chile . . . . .	8,2	3,3	1803
Paraguay. . . . .	9,4	6,9	1811
Méjico. . . . .	13,8	10,6	1726
Colombia. . . . .	15,4	11,7	2341
Perú. . . . .	15,7	7,9	1917
Brasil. . . . .	-, -	15,0	1918
Haití . . . . .	-, -	33, -	15750

Fuente: NU. CEPAL, Estudio Econ. A.L. 1973 C. 187 pág. 342

- - - -

	<u>Expectación de vida al nacer</u>		
	<u>Año</u>	<u>Hombres</u>	<u>Mujeres</u>
Canadá. . . . .	1965-1967	68,75	75,18
Estados Unidos. . . . .	1972	67,40	75,10
Argentina . . . . .	1965-1970	64,06	70,22
Venezuela . . . . .	1965-70	_____	63,8 _____
Chile . . . . .	1969-1970	60,48	66,01
Brasil. . . . .	1965-1970	_____	60,7 _____
Paraguay. . . . .	1965-70	_____	59,4 _____
Perú. . . . .	1960-1965	52,59	55,48
Colombia. . . . .	1950-1952	44,18	45,95

Fuente: NU. Anuario Estadístico 1974, Cuadro 19, pág. 80 ss.

Teléfonos ; cantidad en uso por cada 1.000 habitantes

	<u>1969</u>	<u>1970</u>	<u>1971</u>	<u>1972</u>	<u>1973</u>
AFRICA. . . . .	0,9	1,0	1,0	1,0	1,1
Egipto . . . . .	-, -	-, -	-, -	-, -	1,3
AMERICA DEL NORT	40,2	41,2	42,2	43,9	45,3
AMERICA DEL SUD	2,9	3,2	3,3	3,3	3,5
ASIA. . . . .	1,5	1,6	1,7	2,0	2,2
EUROPA. . . . .	16,3	17,4	18,8	20,2	21,7
- - - - -					
Estados Unidos	57,4	58,7	60,4	62,8	65,7
Canadá. . . . .	43,5	45,2	46,8	49,9	52,8
Argentina . . . .	7,0	7,5	7,7	8,1	8,4
Venezuela . . . .	3,7	3,9	4,2	4,2	4,6
Chile . . . . .	3,5	3,7	4,0	4,1	4,2
Colombia. . . . .	2,7	3,8	3,9	4,5	4,6
Méjico. . . . .	2,7	3,1	3,4	3,8	4,2
Brasil. . . . .	1,9	2,2	2,4	2,2	2,3
Perú. . . . .	1,3	1,7	1,7	2,0	2,2
Paraguay. . . . .	0,9	1,0	0,8	0,9	1,0
Haití . . . . .	-, -	-, -	0,1	-, -	0),2
- - - - -					
Australia . . . .	31,1	31,2	32,4	34,0	35,5
Japón . . . . .	22,4	25,2	28,3	31,8	35,7
India . . . . .	0,2	0,2	0,2	0,3	0,3
Israel. . . . .	16,8	17,2	18,8	19,4	20,8
Unión Soviética	5,0	5,0	4,9	5,3	5,7
Alemania Occid.	20,5	22,5	24,9	26,8	28,7

Fuente: NU. Anuario Estadístico 1974, Cuadro 163, pág. 533

Distribución Renta Nacional:% que corresponde a Remuneraciones empleados.

		<u>%</u>			<u>%</u>
Estados Unidos	1948	63	Suecia. . . .	1948	62
	1953	69		1953	64
	1958	70		1958	66
	1961	72		1961	68
Canadá. . . . .	1948	62	Dinamarca . .	1948	56
	1953	65		1953	55
	1958	68		1958	59
	1961	70		1961	58E
Argentina. . . .	1950	52,0	Alemania R.F.	1950	59
	1953	51,9		1953	61
	1958	46,2		1958	62
	1961	42,7		1961	63
Perú. . . . .	1950	39	Holanda. . . .	1948	59
	1953	38		1953	54
	1958	41		1958	59
	1959	41		1961	60
Colombia. . . .	1950	38	Francia. . . .	1950	54
	1953	39		1953	58
	1958	41		1958	61
	1960	42		1961	63
Brasil. . . . .	1948	42	Reino Unido	1948	70
	1953	42		1953	71
	1958	48		1958	73
	1959	47		1961	75
			Australia. . .	1948	57
				1953	59
				1958	61
				1961	62
			N.Zelandia. . .	1948	55
				1953	53
				1958	59
				1961	61

Fuente: NU. Anuario Estadístico 1962, Cuadro 166 pág.505ss.

Bco.Central R.A. Sistema de ctas.del producto e ingreso nacional, Vol. II, 1975 (datos R.Argentina).

Crecimiento de las Clases Medias.

Las clases sociales como porcentaje de la población.

	<u>Argentina</u>		<u>Méjico</u>		
	<u>1914</u>	<u>1947</u>	<u>1895</u>	<u>1940</u>	
Altas y Medias	33	40	Altas	1,44	1,05
			Medias	7,78	15,87
Populares	67	60	Populares	90,8	83,1

Fuente : Havighurst, R. J. "La Sociedad y la Educación en América Latina" ; Tabla XIII , pág. 149. Datos Argentina: Gino Germani, "Estructura social de la Argentina", pág.198.

- - - - -

Comparación de la Estructura Social.

Las diferentes clases sociales como % población adulta.

<u>Clase social</u>	<u>Argentina</u>	<u>Méjico</u>	<u>Brasil</u>	<u>EEUU.</u>	<u>Gran Bretaña</u>
	1947	1940	1940	1950	1950
Superior. . . . .	0,7	1,05	2	3	2
Media superior. . .	6,6	--	3	10	7
Media inferior. . .	33,0	16,0	13	30	20
Baja. . . . .	60	83	83	57	70

Fuente : Havighurst, R.J. "La Sociedad y la Educación en América Latina" ; Tabla XIV, pág. 149. Datos Argentina: Gino Germani, "Estructura social de la Argentina".

Citas Bibliográficas:

- (1) Becker, Gary S. "Underinvestment in College Education?" American Economic Review, Mayo 1960.  
"Investment in on-the-job-training". En Vol. 1 Parte III, Artículo 9 de Economics of Education.
- (2) Fisher, Irving. "Naturaleza del Capital y la Renta". Madrid
- (3) Conferencia de la O.E.C.D. "Targets for Education". En Vol. 1, Parte II, Artículo 5 de Econom. of Education
- (4) Schultz, T.W. "Education & Economic Growth". Anuario de la Nat. Society for the Study of Educ. 1961. En Vol. 1, Parte II, Artículo 5 de Econ. of Educ.
- (5) Kendrick, John W. "Productivity trends in U.S.A." 1961
- (6) Solow, R.M. "Technical Change & the Aggregate Production Function", Review of Economics & Statistics, Agosto 1957
- (7) Denison, E.T. "The Sources of Economic Growth in the U.S." Supplementary Paper n° 13, 1962, Committee for Economic Development.
- (8) Domar, E. Economic Journal, Diciembre 1961
- (9) Harbison F.H. O.E.C.D. Conference on Education. Wash. 1961
- (10) Harris, S.E. "The Market for College Graduates", 1949.
- (11) Friedman M. y Kutznets, S.S. "Income from independent professional practice". N.B.E.R. 1946
- (12) Weibrod, B.A. Journal of Political Economy, Octubre 1962
- (13) Miller, H. "Income in relation to Education". American Economic Review, Diciembre 1960.
- (14) Planning Board "Puerto Rico's Manpower needs & supply", 1957
- (15) Parnes, H.S. "Forecasting educational needs for economic & social Development, OECD. París, Octubre 1962
- (16) US. Dept. Labor "Estimates of worker trait requirements for 4000 jobs". Bureau of Employm. Security
- (17) Denison, E.P. "Why Growth Rates differ". Brookings Inst. 1967
- (18) Denison, E.P. "The Sources of Economic Growth", N. York 1962.
- (19) Wolfle, D. & Smith, J. "The Residual Factor & Economic Growth" OECD.
- (20) Thomas, B. "The International circulation of Human Capital", Minerva, vol. 5 (1967), n° 4

Bibliografía general :

Blaug, Mark : "Economics of Education" ; Lecturas Seleccionadas. Penguin Books. 1970 (2 Volúmenes)

Blaug, Mark : "An Introduction to the Economics of Education". Penguin Books. 1972

Vázquez Presedo, V. : Estadísticas Históricas Argentinas, 1ª parte, 1875-1914.

Vázquez Presedo, V. : "El caso argentino". Eudeba 1971

Gini, Corrado : Curso de Estadística. Ed. Labor 1953

Kurnow, Glasser & Ottman : Statistics for Business Decisions. R.D.Irwin, 1959

Hoel, Paul G. : Introduction to Mathematical Statistics. Wiley & Sons, 1965

CEPAL : Estudios Económicos América Latina.

OEA. : América en Cifras.

NACIONES UNIDAS : Anuarios Estadísticos.

FONDO MONETARIO INTERNACIONAL : Suplementos estadísticos.

NACIONES UNIDAS : Anuarios Demográficos

UNESCO : Anuarios Estadísticos.

1501  
1063

UNIVERSIDAD NACIONAL DE BUENOS AIRES  
FACULTAD DE CIENCIAS ECONOMICAS

Distiponido  
0 ch  
fs 31/82  
18/11/75  
[Signature]

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

H.5112 (200)

TESIS  
H.5112  
132

1311 (200)

TESIS DOCTORAL "PLAN D"

Presentada por: JORGE ISAAC BENZRIHEN

Registro n° 4956

[Signature]

RECIBIDO

Octubre de 1975

I N D I C E

	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 - Organó de Control Interno en el Sector Público Nacional .....	58
Capítulo 8.- Concepto de Auditoría y Control Interno 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

Las apreciaciones vertidas precedentemente, se consideraran 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:

- 1º - Concepto de Auditoría y Control Interno en el Sector Público Nacional.
- 2º - 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 arrije, 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, pues to que cualquier plan de desarrollo adecuadamente estructurado, contendría en mayor o menor medida tales pautas.

Acceptado lo anteriormente expresado, puede convenirse en que para que el bienestar social se establezca, 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.

-Cuáles 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.

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 Anejas. 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.

### 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 I. 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 examen 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 examen 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 examen 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 denuncian 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 tomados 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 asimismo 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 entrar en mayores detalles puede percibirse que, "esencialmente" 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 la 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 haciendal, 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 aquéllos.

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 1973. Bs. As. Pág. 14.

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, acusa 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, cuentas 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 n° 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 n° 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 estados 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 evolución 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,

- 9°.- De la situación financiera al cierre del ejercicio,
- 10°.- 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,
- 11°.- 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, recalcando 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 Macchi - 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 sinfética 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 fije 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 contralor 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 utilizan 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 nº 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 arcos 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 nº 2613/66 (Auditoría en Entidades descentralizadas y empresas del Estado). Artículo 1º.- 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. Últimamente, 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 6º.- 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 MAJITZ 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,<sup>(19)</sup> 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.

- 2) Asegurar el grado de confiabilidad del flujo de información que pueden utilizar los administradores como base para planificar, dirigir y controlar.
- 3) Promover la eficiencia operacional, y
- 4) Impulsar la adhesión a la política establecida por la administración de la entidad".

El concepto excede obviamente el campo relacionado con las funciones de los departamentos financiero y de contabilidad y se extiende a toda la institución.

El sistema de control interno, de acuerdo a la publicación que estamos siguiendo, comprende dos subsistemas, que son:

- 1- Control Interno Contable: Comprende el conjunto formado por el plan de organización, los procedimientos y métodos y el sistema de información contable y presupuestaria, que está directamente relacionado con la protección y empleo de recursos y el resultado de las operaciones.

Por lo general, incluye controles tales como los sistemas de autorización y aprobación, separación de obligaciones relacionadas con los registros, como asimismo con los informes financieros que están conectados con: (1) La operación de los activos; (2) Los controles físicos sobre los activos; (3) La auditoría interna.

- 2- Control Interno Administrativo: Comprende el conjunto formado por el plan de organización, los procedimientos y métodos y el sistema de información, relacionado principalmente con la eficiencia operacional y la adhesión a la política administrativa y que, por lo general, solo tiene que ver in

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 no 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 complejo 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 apunta 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 Rodríguez (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 Rodríguez, 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 Rodríguez, Agustín. Artículo citado pág.36.

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 se rán 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 exámen 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 exámen 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 el 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 exámen".

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 pueden 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

control interno también fueron en aumento, y el análisis detallado que había sido fácil, ahora, resultaba inestable y poco práctico. Esto motivó, en parte, el desarrollo de métodos de control interno en la empresa que vinieron a substituir a los análisis detallados.

## Capítulo 2. Necesidades de las normas de auditoría.

--Son necesarias las normas de auditoría? --Por qué?. La preocupación nació conforme las necesidades de los negocios aumentaron. Había que decirles a los clientes potenciales quiénes eran los contadores públicos y para que servían, para que tuvieran idea de lo que podrían esperar de su profesión. La solución era sin duda, establecer reglas de conducta, guías que determinarían la actuación sobre un plan concebido.

Con el desarrollo económico las necesidades del cliente se hacen mayores y la responsabilidad del contador público más compleja. El trabajo requería cierta habilidad y conocimientos en determinadas materias; el trabajo exigía integridad moral y como la mayoría se daba cuenta del problema, actuaba individualmente de acuerdo con su criterio, tratando de cumplir con tales requisitos. Pero faltaba algo. Ese algo lo constituyeron las normas de auditoría o mejor dicho, su codificación porque obviamente las normas ya existían, sólo faltaba que alguien las codificase y las hiciera públicas.

## Capítulo 3. Análisis breve sobre el término generalmente aceptadas

Se aplica comúnmente, pero no es cierto que sean aceptadas por la generalidad de los contadores públicos, aunque son aceptadas por muchos.

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 sobraban.

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 MEXICO 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 elecuente 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 expresar 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 dictamen, 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 Luís 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 Luís, 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 haber 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 sempseño 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.

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 1955. Página 44.

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 periodos 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 previsibles (convencionalismo del "conservatismo" ).
- 6.- Los cambios en el poder adquisitivo de la unidad monetaria carecen 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 obtención 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 suscitadamente 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 Paúl 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.

Quando en noviembre de 1949 la Primera Convención Metropolitana de Graduados en Ciencias Económicas crea un Comité Permanentemente 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.

decirse que el problema comienza a encararse en el país.

El producto de la tarea del mencionado Comité fué la tesis presentada por la Delegación Argentina a la IV Conferencia Interamericana de Contabilidad realizada en Chile en el año 1957, titulada: Normas Mínimas para la Confección de Estados Contables.

En la misma Conferencia la Delegación Chilena presenta una tesis titulada: Uniformidad en la presentación de los balances en los países americanos.

Argentina, en su función de país coordinador realizó en cuestras entre los países americanos miembros de la Conferencia y sobre la base de las contestaciones recibidas preparó en Julio de 1962 un despacho de la Subcomisión Permanente de Normas de Contabilidad tituladas: Principios y Normas Mínimas Técnico-Contables para la preparación de los Estados Financieros con indicaciones a cerca de su forma y contenido y sobre los dictámenes que respecto a los mismos emitan los profesionales independientes, que fué presentado por la delegación Argentina a la VI Conferencia Interamericana de Contabilidad realizada en New York en el año 1962.

En el despacho se establecían principios fundamentales, sobre los cuales se apoyarían los demás, de manera que en forma alguna podría haber discordancias entre los principios generales y los principios fundamentales, a los que se los denominaba Postulados Básicos, considerando como tales a los principios de Equidad y Utilidad. Conceptualmente, postulado es un requisito previo esencial, es una proposición cuya verdad se admite sin prueba, siendo necesaria para constituirse en fundamento de ulteriores razonamientos, es decir, algo axiomático.

De la misma manera en que los diferentes códigos se asientan en la Ley fundamental o sea la Constitución Nacional, se

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 Equidad: 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 regpetarse.

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 aut\_omidad que toma decisiones encaminadas a la consecución de fines económicos. La personalidad del ente es independien\_te 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 medi\_ción 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 ú\_tiles 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 medi\_da 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 ejerci\_cio, 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 perma\_nente 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 comparar los.

Empresa en marcha: No existiendo pruebas en contrario, se presume que el ente continuará su existencia o 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)

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 aspira 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 elegiría 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

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 (efectuado 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 subyacente 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 efectuaran 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 responsabilidades 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 Públi-

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-

plicación 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 pudiese 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 1. 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

sarrollo 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 aquélla 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, Lamís, 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 5º) y que para la tarea a realizar serán aplicadas las normas y procedimientos generalmente aceptados en materia de auditoría contable (artículo 2º).

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 propendrán 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 sino 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 esencialmente 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 cumplimentarse 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 "Standardización" 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 -aún 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) determinan 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 denomina dos 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 es tá 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 hallen 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 peculiar

preparó el Banco Interamericano de Desarrollo), constituyó el tema principal que deliberadamente se dejó para una etapa última, advirtiendo la íntima correlación entre los "informes especiales" y las concepciones que se sustentan en el presente trabajo respecto al Sector Público Nacional. Por otra parte, se trata de un tema que en la práctica suele plantear serios problemas.

Del somero análisis practicado a los antecedentes respectivos del ámbito nacional, se desprende que la orientación primaria que le fue impresa a los mencionados requisitos de auditoría, tenía sus raíces en las formas y procedimientos con que se operaba en el Sector Privado.

- El avance experimentado a través de las continuas revisiones efectuadas por el Banco Interamericano de Desarrollo a sus requisitos de auditoría, tampoco resulta suficiente para una orientación conveniente sobre la preparación y contenido de los "informes especiales", dado que no se adecúan íntegramente a la realidad nacional. Por ello, se estima indispensable que bajo el amparo de las definiciones propuestas sobre Auditoría y Control Interno, Normas de Auditoría, Principios Contables para el Sector Público Nacional y de conformidad con las disposiciones legales vigentes inherentes a la materia, se proyecten con el carácter de complementarias Guías para Orientar la Preparación de Informes Especiales destinados a Organismos Internacionales de Crédito.

## 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.

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, reúnen la idoneidad adecuada para las tareas que se 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 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 examen 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.

Debe destacarse, 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) Bien Económico.
- c) Cuenta 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.)

BIBLIOGRAFIA

- Atchabahian, Adolfo y Nassier, Guillermo: "Ley de Contabilidad y Organización del Tribunal de Cuentas de la Nación y de la Contaduría General de la Nación". Editorial Ergon. Buenos Aires, 1957.
- Banco Interamericano de Desarrollo: "La Acción del BID en la Argentina". Publicación División de Administración BID. Buenos Aires, 1968.
- Colegio de Contadores Públicos Autorizados de Panamá: Panamá, R. de P. 1967.
- Collazo, Oscar: "Administración Pública". Ediciones Macchi. Buenos Aires, octubre 1974.
- Collazo, Oscar: "El Control de Legalidad y Gestión del Presupuesto Nacional. Su práctica y los requerimientos futuros deseables". Revista Círculo de Contadores Fiscales del Tribunal de Cuentas de la Nación. Buenos Aires, agosto 1973. N° 9.
- Contraloría General de la República de Chile: Departamento de Auditoría. Principios de Control Interno Aceptados para el Sector Público funcionalmente descentralizado. Santiago de Chile, 1973.
- Chapman, William L.: "Normas de Auditoría". Trabajo presentado a la V Asamblea de Graduados en Ciencias Económicas. Rosario, 1960. Auditoría. Normas Legales, Artículos y Trabajos Varios. U.N.B.A. Facultad de Ciencias Económicas. Buenos Aires, 1970.