

**Universidad del Salvador  
Facultad de Ciencias Económicas  
Maestría en Contabilidad y Auditoría**

**Profesor Tutor: Dr.Roberto DE SIMONE**

**TESIS:           AUDITORIA PUBLICA Y AUDITORIA PRIVADA  
                      DIFERENCIAS Y CONSECUENCIAS**



**USAL  
UNIVERSIDAD  
DEL SALVADOR**

**Cr. Hugo Luis Camacho  
Registro N° 985.189  
San Luis 226  
(8500) VIEDMA – RIO NEGRO  
[hcamacho@impsat1.com.ar](mailto:hcamacho@impsat1.com.ar)**

**Octubre 2001**

# **LA AUDITORIA PUBLICA Y LA AUDITORIA PRIVADA. DIFERENCIAS Y CONSECUENCIAS**

## **I. INTRODUCCION**

En distintas ocasiones, los profesionales en Ciencias Económicas, y particularmente los contadores públicos que trabajamos en la auditoría pública, intentamos dar respuesta a muchos interrogantes: ¿porqué no hay normas contables uniformes en el sector público?; ¿qué normas serían de aplicación en auditorías específicas en este sector?; ¿porqué los auditores públicos no disponemos de normas de auditoría emitidas por organismos profesionales?.

Diversas son las respuestas, lo cierto es que poco se ha normatizado, estudiado y escrito sobre esta materia. Este fue el motivo que nos llevara a realizar el presente trabajo de investigación sobre las diferencias y consecuencias que se presentan en el ejercicio de la auditoría pública y la auditoría privada.

El trabajo de auditoría en dos ámbitos diferentes: el sector público y el sector privado presenta particularidades que hacen a la temática en que se basará esta propuesta.

La elección de este tema de investigación, como ya expresáramos, se debe a la necesidad de profundizar el estudio de una especialidad, en un ámbito de actuación muy particular en nuestra profesión, por parte de quienes cumplimos funciones gubernamentales. Hemos constatado, a lo largo de estos años, que existe una notable diferencia en nuestra tarea profesional, cuando la realizamos en el sector público, respecto del sector privado, que también produce otras consecuencias y genera otras responsabilidades.

Es notoria la escasa bibliografía existente que trate específicamente sobre la auditoría pública. En su mayoría los antecedentes documentales provienen de trabajos presentados en Congresos, Seminarios, Jornadas, etc. y los originados en Asociaciones Gubernamentales relacionadas con las funciones del control estatal. Por el contrario, es numerosa la bibliografía disponible que se dedica al análisis y estudio de la auditoría, pero con un enfoque y una aplicación para el sector privado.

La experiencia nos indica que el profesional que cumple funciones de auditor gubernamental, tiene formación académica para su actuación en el ámbito privado y por mérito propio, adecua su labor en el sector público, que presenta similitudes, pero también

notorias diferencias, además de otras responsabilidades como ya lo expresamos y que merecen ser objeto de nuestro estudio.

## **I.1. Objetivos del trabajo de tesis**

El objetivo general del trabajo de tesis consiste en realizar una investigación sobre el ejercicio de la auditoría en el sector público y efectuar un comparativo con la realizada en el sector privado.

Los objetivos específicos son los siguientes:

- Estudiar el desempeño del auditor en el sector público, sus funciones, normativa legal, responsabilidades y resultados identificando similitudes y diferencias con la actuación del auditor en el sector privado.
- Analizar la formación del auditor gubernamental y la necesidad de una especialización adicional a la propia de auditor privado.
- Indagar sobre el fenómeno de la corrupción y la actuación y responsabilidades del auditor, en los ámbitos públicos y privados.

## **I.2. Elaboración del marco teórico**

### **I.2.1. Antecedentes o estado de la cuestión**

El tema a investigar es la actuación del auditor en el sector público porque consideramos que la situación de la auditoría en el campo estatal dista mucho de la del sector privado.

La hacienda pública tiene características propias que la diferencian de la privada y esa diferenciación se hace extensiva a las normas contables que son de aplicación en cada una .

En el sector privado prevalece por sobre todo el interés por verificar que los estados contables reflejen razonablemente la imagen de la empresa, pero en los entes públicos además interesa con mayor intensidad mostrar la adecuación de la gestión de los fondos públicos y verificar el cumplimiento de la legalidad, este último como objetivo tradicional del control público.

El marco teórico de la propuesta es la teoría de la auditoría privada, a partir de la cual se explorarán las diferencias que existen con la auditoría pública.

## **I.2.2. Explicación teórica que sustenta el problema**

El estudio propone la demostración que en nuestra profesión el ejercicio de la auditoría en el sector público es diferente y produce otras consecuencias del que se realiza en el sector privado, que implican otras funciones y responsabilidades. Distintas finalidades tiene cada una de ellas.

La auditoría privada tiene un ámbito de actuación que es el sector privado, o sea la hacienda privada. La auditoría pública opera en el sector público o sea la hacienda pública.

La hacienda pública y la hacienda privada, son de distinta naturaleza, en consecuencia la contabilidad también es diferente.

El sector público tiene características propias, y específicamente la contabilidad pública tiene diferencias fundamentales con la contabilidad privada. En consecuencia no son aplicables las mismas normas contables.

No existen normas de auditoría de aplicación uniforme en el sector público aprobadas por organismos profesionales, si las hay para el sector privado.

La tarea del auditor estatal, según su ámbito de actuación, que difiere de la del privado, se encuadra en una normativa específica, además del cumplimiento de las normas contables profesionales que se aplican adaptando las normas.

Los papeles de trabajo y los informes de auditoría son también distintos entre estas auditorías públicas y privadas.

En consecuencia el profesional en Ciencias Económicas asume responsabilidades en su doble carácter de agente público y profesional, debiendo respetar las normas legales, reglamentarias y profesionales que le comprendan. Asume otras responsabilidades derivadas por su actuación, de información y divulgación, en especial frente a hechos de fraude o ante el fenómeno de la corrupción.

La información gubernamental de los estados financieros es mucho mayor a los del sector privado, además de tener un impacto diferente entre usuarios. Estos usuarios de la información financiera del sector público son mucho más amplios y variados; son los ciudadanos a quienes las administraciones públicas deben rendir cuenta de sus actuaciones. Esta categoría de usuarios que toman conocimiento de la gestión de los recursos públicos requieren que la información sea relevante y confiable demandando para ello estados

financieros auditados por expertos que les reporten la confiabilidad y seguridad respecto a la información que analizan.

El profesional que se desempeña como auditor gubernamental requiere una especialización adicional a su formación propia de auditor privado, en razón de la complejidad y trascendencia social del ejercicio de control que ejerce sobre la administración pública.

### **I.3. Metodología**

En función del objeto la investigación es de tipo descriptivo por cuanto se describen sobre la base de datos de tipo documental (fuentes secundarias) a la hacienda (privada y pública); la contabilidad (privada y pública); las normas de contabilidad y auditoría que rigen en lo privado para explorar un ámbito en general desconocido como es lo público.

La metodología a utilizar es de tipo bibliográfica y documental. También se recurre al uso de la investigación directa.

El problema a investigar, que trata de interpretar al ejercicio de la auditoría en el ámbito público, permite la aplicación de métodos cualitativos, además de la observación cualitativa.

En cuanto al tiempo es un estudio de tipo transversal, como es la situación en un único momento.

#### **I.3.1. Modelo de análisis**

La investigación comprende cuatro etapas, que conforman el análisis de los siguientes aspectos:

- A. Contabilidad pública vs. Contabilidad privada. Normas Contables.
- B. Auditoría pública y auditoría privada. Las normas de auditoría. Los papeles de trabajo del auditor. Los informes de auditoría. Auditorías específicas del sector público.
- C. Responsabilidad del auditor. Conductas del auditor frente al fraude y la corrupción.
- D. Formación del auditor público.

El estudio se inicia a partir del planteo de ciertos interrogantes que se formulan y corresponden para cada una de las etapas señaladas, que son los siguientes:

¿En qué consisten las diferencias fundamentales entre la contabilidad pública y la contabilidad privada? (Etapa 1).

¿Cuáles son las normas contables de aplicación en el sector público? (Etapa 1).

¿Difiere la normativa legal para el ejercicio de la auditoría en el sector público con respecto al sector privado? (Etapa 2).

¿Cuáles son las diferencias más significativas en las tareas del auditor público con relación al auditor privado? (Etapa 2).

¿Los informes de auditoría del sector público tienen la misma relevancia que los del sector privado? ¿Contienen las mismas características y elementos? (Etapa 2).

¿Cuáles son las responsabilidades del auditor público? ¿ La corrupción le genera mayores responsabilidades? (Etapa 3).

¿Está capacitado el auditor en su formación universitaria para desempeñarse en el sector gubernamental? (Etapa 4).

Establecidos los interrogantes básicos que orientarán la investigación, seguidamente detallamos los métodos de abordaje de la información:

- Investigación bibliográfica: que permitirá obtener los conceptos teóricos del trabajo. Abordaje de los documentos mediante el análisis de sus contenidos.
- Investigación documental: que establecerá el encuadre legal en el estudio. Análisis de los contenidos de documentos.
- Investigación periodística: para obtener ejemplos prácticos de casos reales.
- Investigación-acción: mediante el propio trabajo de auditor ejercido en los ámbitos privado y público.

Con relación a las fuentes de información se recurre a las siguientes clases de documentos: libros, conferencias, discursos, revistas, boletines oficiales, diccionarios, leyes, etc.

### **I.3.2.Descripción de las tareas realizadas**

Con el objeto de brindar un primer acercamiento a nuestro objeto de estudio que nos permitiera dar el paso de la descripción al análisis, utilizamos los documentos, los que completamos mediante la observación.

Los cuadros comparativos, de elaboración propia, fueron realizados partiendo de información suministrada por documentos oficiales en algunos casos (Cuadro Comparativo de Normas Contables. Anexo I; Cuadro Comparativo de Informes del Auditor. Anexo II); y periodísticos (Ejemplos de corrupción).

El análisis de las auditorías específicas del sector público, se desarrolló teniendo en cuenta sus normativas y también del conocimiento adquirido durante muchos años en la realización de auditorías públicas.

#### **I.4 Alcance**

En nuestro trabajo de análisis debemos tener en cuenta que:

- ◆ Cuando citamos a la auditoría privada generalmente nuestra referencia será la auditoría externa de información contable;
- ◆ En el tratamiento del sector público no consideraremos a las Empresas del Estado que por su naturaleza especulativa se encuadran como empresas privadas. Por esa razón llevan una contabilidad general y un sistema de información contable que responde al ámbito privado.

Con relación al aspecto normativo tomaremos como referencia las principales Leyes, Resoluciones, etc. nacionales y también legislación de la Provincia de Río Negro en cuanto corresponda al tema. Esto permite un análisis más acotado, y que permite ser representativo, de los distintos estamentos que conforman el sector estatal.

## **II. CONTABILIDAD PUBLICA VS. CONTABILIDAD PRIVADA**

### **II.1. Distinción entre Auditoría y Contabilidad**

Conceptualmente la auditoría, toda y cualquier auditoría, es la actividad consistente en la emisión de una opinión profesional sobre si el objeto sometido a análisis presenta adecuadamente la realidad que pretende reflejar y/o cumple las condiciones que le han sido prescritas.

Podemos separar este concepto de auditoría en cinco elementos fundamentales que se pueden identificar en: contenido (una opinión); condición (profesional); justificación (sustentada en determinados procedimientos); objeto (una determinada información obtenida en un cierto soporte; los sistemas de información); y finalidad (determinar si presenta adecuadamente la realidad o ésta responde a las expectativas que le son atribuidas, es decir su confiabilidad).

Slosse dice que la auditoría “es el examen de información por parte de una tercera persona, distinta de la que la preparó y del usuario, con la intención de establecer su razonabilidad dando a conocer los resultados de su examen, a fin de aumentar la utilidad que tal información posee” (Slosse: 2000; 4).

Es una función que se produce a posteriori, en relación con actividades ya realizadas sobre las que hay que emitir una opinión.

El concepto de diferenciación en auditoría fue incorporado ya por el Diccionario de la Real Académica Española en 1.992 al separar: “a) auditoría (el empleo del auditor o su tribunal despacho) y b) auditoría contable (revisión de la contabilidad de una sociedad, etc. realizada por un auditor)” (Diccionario de la Lengua Española: 1992; 230).

Esta última relación indicada en b), por el Diccionario, nos lleva a efectuar una distinción entre auditoría y contabilidad.

La contabilidad es el proceso de registro, clasificación y resumen de sucesos económicos en una forma lógica con el propósito de proporcionar información financiera para la toma de decisiones. La función de contabilidad para un ente y para la sociedad en conjunto, es proporcionar algunos tipos de información cuantitativa que la dirección y otros usuarios puedan usar en la toma de decisiones. Para proporcionar información relevante, el contador

público debe conocer en forma amplia los principios, reglas y normas que constituyen la base para preparar la información contable. Además el profesional, debe desarrollar un sistema que asegure que los sucesos económicos de una entidad estén debidamente registrados en forma oportuna y a un costo razonable.

Al auditar datos contables, lo que importa es determinar si la información registrada refleja adecuadamente los sucesos económicos que ocurrieron durante el período contable. Dado que las reglas de contabilidad son los criterios para evaluar si la información contable está debidamente registrada, cualquier auditor relacionado con estos datos debe también entender ampliamente esas reglas.

## **II.2. Conceptos de contabilidad pública y contabilidad privada. Hacienda**

Esta distinción y vinculación que se da entre ambos conceptos: contabilidad y auditoria, determinan que el comienzo de nuestro análisis sea el de la contabilidad. A partir de este concepto, trataremos de ver si existe una diferenciación cuando la contabilidad o el sistema contable es de un ente privado o un ente público. Si los informes contables son iguales o no. En caso de presentar diferencias la auditoria de los estados contables no será la misma, variará en este caso, el tipo de examen y la aplicación de normas. Este último tema formará parte del desarrollo del próximo capítulo.

La contabilidad o el sistema contable es una parte del sistema de información del ente, del que se obtiene información: “los informes contables”.

De acuerdo a la etimología originaria, el término “contabilidad” comprende el conjunto de cuentas y métodos de registración para “llevar las cuentas” de una administración pública o privada.

Se debe distinguir en la contabilidad, la parte general común a todas las haciendas y la parte aplicada a las haciendas de los órdenes principales.

La contabilidad teórica o general trata de la valuación de la riqueza, de los inventarios, de las previsiones y limitaciones de los hechos de gestión, de su liquidación y verificación y de todas las teorías que se relacionan con los métodos de registración e instrumentos de esos métodos, de las rendiciones de cuentas y de su eventual revisión y aprobación.

Pero también existe una contabilidad aplicada, distinta según la especialidad de la hacienda, aunque en ella tengan aplicación los mismos principios generales. Se tiene una

contabilidad mercantil, industrial, agropecuaria, bancaria y también una contabilidad del Estado.

La contabilidad pública es la técnica que registra sistemáticamente las operaciones que realizan las dependencias y entidades de la administración pública, es decir los sucesos económicos identificables y cuantificables que le afectan, con el objeto de generar información financiera, presupuestaria, programática y económica que facilite a los usuarios la toma de decisiones.

Es una disciplina que parte de la contabilidad general, de la cual se extraen sus principios y preceptos, adaptándolos, para prescribir una serie de técnicas destinadas a captar, clasificar, registrar, resumir, comunicar, e interpretar la actividad económica, financiera, administrativa, patrimonial y presupuestaria del Estado. Estableciendo así, un sistema de información de las organizaciones públicas, enmarcadas en una estructura legal predefinida.

Según J.Bayetto, contabilidad pública “es la disciplina que se ocupa de la economía de la hacienda pública, cuyas operaciones estudia en conjunto y en detalle a los efectos de formar y perfeccionar por vía racional y experimental (y con miras al mejor cumplimiento de su fin) la doctrina administrativa de la misma.”. (Bayetto: 1949; 5). En esa orientación fundada en la corriente italiana, la contabilidad pública comprende el estudio del presupuesto, de su gestión total, en la acción gubernamental para la obtención y aplicación de medios económicos para su desarrollo. La hacienda pública constituye el centro de esta disciplina que se integra con técnicas registrales, métodos de fiscalización y control y acciones de responsabilidad.

Según Matocq “la contabilidad pública es la parte de la contabilidad que da el ordenamiento que permite medir el alcance, el cumplimiento y el resultado de la gestión y demás hechos previstos y acaecidos en la hacienda pública”(Matocq: 1962; 34).

Se denomina hacienda a un ente con caracteres propios que tiene un patrimonio determinado, una persona física o jurídica que dispone de él y lo administra, y los actos y hechos que constituyen su administración. En consecuencia hacienda es una coordinación económica de la actividad humana y de los bienes.

La hacienda puede ser pública o privada. Estamos en presencia de una hacienda pública cuando el Estado se hace cargo del conjunto de funciones para el logro del bienestar

común; y de una hacienda privada cuando se trata de una persona (física o ideal) y el fin es la satisfacción de una necesidad o producción de un bien.

La naturaleza peculiar de la hacienda pública, su organización, funciones y métodos financieros determinan que existan diferencias fundamentales en el sistema de contabilidad con el de una hacienda privada.

La naturaleza de la hacienda pública puede apreciarse mejor comparando sus fines, organización, funciones y métodos financieros con los de una hacienda privada.

| <b>Hacienda Pública</b>  | <b>Hacienda Privada</b>  |
|--|--|
| 1. Su creación y sus facultades son constitucionales y reglamentadas por la ley.   | 1. Su creación y sus facultades están reglamentadas por la ley.  |
| 2. Es de propiedad de los ciudadanos.  | 2. Es de propiedad de los accionistas.                           |
| 3. Es dirigida por un Poder Ejecutivo y Legislativo elegido por los ciudadanos.    | 3. Es dirigida por Directorio elegido por accionistas.           |
| 4. Funcionarios que son elegidos o designados por el cuerpo de gobierno.           | 4. Funcionarios que son elegidos o designados por el Directorio. |
| 5. Departamentos Principales:<br>Interior<br>Economía<br>Acción Social<br>Justicia | 5. Departamentos Principales:<br>Compras<br>Ventas<br>Producción |

Esta comparación, si bien tiene cierta semejanza en la estructura de su organización, presenta ciertas diferencias. La descentralización de la administración, lleva consigo importantes problemas de contabilidad.

Los fines que constituyen la razón de ser de la hacienda pública afectan a las más importantes características de su contabilidad. La hacienda privada tiene como fin el lucro, y su empeño está en vender sus servicios o productos al precio de costo más un beneficio, para poder pagar los dividendos a sus accionistas, ya que pusieron voluntariamente su capital a disposición de la empresa antes de realizar los dividendos.

Las haciendas privadas individuales o sociales, cuya existencia depende de la voluntad de los hombres, tienen su primera fuente de recursos en el trabajo y tienden a la formación de capital.

La hacienda pública contrariamente existe para proporcionar determinados servicios a los beneficiarios por su precio de costo, quienes están forzosamente obligados al pago de este costo por razones de residencia, desarrollo de la actividad comercial y propiedad. Es de carácter coactivo, ya que los individuos no pueden eximirse de formar parte de ella (contrariamente a lo que ocurre en las haciendas privadas que son voluntarias) y es de existencia perdurable, en cuanto son perdurables las necesidades públicas a las cuales debe su nacimiento. No puede procurarse sus recursos por medio del trabajo sino que debe exigirlos por medio de contribuciones.

En la contabilidad privada, los estados contables reflejan los resultados sobre las ventas y su distribución, mientras que la contabilidad pública refleja desembolsos y los ingresos obtenidos para atender los mismos.

La medición de las ganancias en las empresas privadas es relativamente directa. La medición de los resultados en el gobierno no lo es; medir productos no es lo mismo que medir resultados, por ejemplo. Una de las tareas más desafiantes tanto para auditores como para expertos en calidad es definir con exactitud cuales son los resultados que constituyen el rendimiento de calidad.

En resumen podemos hacer la siguiente comparación de las particularidades específicas de la hacienda pública con respecto a la hacienda privada:

| <b>Hacienda Pública</b>   | <b>Hacienda Privada</b>   |
|---|---|
| <p><b>Objeto:</b><br/>Atender las necesidades del ciudadano prestándole servicios al precio de costo.</p>   | <p>Obtener un lucro, mediante la venta de su producción al precio costo más beneficio.</p>  |
| <p><b>Propiedad:</b><br/>Es de los contribuyentes que obligatoriamente aportan capital, ejercen el control y reciben los beneficios en forma de servicios al precio de costo.</p> | <p>Es de los accionistas, quienes voluntariamente aportan capital, ejercen control de administración, reciben beneficios en forma de dividendos y participan en los dividendos.</p> |

|  |   |
|--|---|
| <p><b>Administración:</b></p> <p>Está a cargo de Poderes y funcionarios con facultades rigurosamente definidas, estando los desembolsos limitados por los presupuestos.</p>                                | <p>Está a cargo de un Directorio y de autoridades que tienen amplios poderes, rara vez limitados los gastos por los presupuestos.</p>                     |
| <p><b>Obtención del capital:</b></p> <p>El capital se obtiene:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- Mediante impuesto de ciudadanos</li> <li>- Tasas por servicios</li> <li>- Préstamos</li> </ul> | <p>El capital se obtiene:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- De los accionistas</li> <li>- Préstamos</li> <li>- Reserva de ganancias</li> </ul> |

### II.1. La contabilidad en el sector público

Para Horacio Miñana por sector público “se entiende el conjunto de organismos y unidades económicas que dependen directamente del Estado, sea porque se trata de organismos integrantes del propio Estado (vgr. Ministerios) o haciendas productivas de bienes y servicios de propiedad, conducción y/o control del Estado. El resto de las unidades económicas que no integran el sector público componen el sector privado de la economía” (Miñana: 1998;19).

La estructura del sector público en nuestro país está compuesta, de acuerdo a la clasificación que hace Osvaldo Chaves por “un sistema público no financiero y un sistema público financiero. El no financiero lo integran la Administración Pública (Gobierno Nacional, Provincias y Municipalidades) y las Empresas Públicas (de Jurisdicción Nacional, Provincial y Municipal). El financiero comprende las Instituciones no bancarias y las Instituciones Financieras Bancarias.” (Chavez y otros: 1999; 289).

La contabilidad pública está situada en el marco del sector público que es donde opera, que está conformado por la administración pública y las empresas públicas.

Las relaciones de la contabilidad pública con la Administración Pública son muy estrechas, y tienen un sujeto común: la hacienda pública. La contabilidad pública profundiza lo relativo al control de las operaciones y todo lo relacionado a las formas de asegurar y hacer efectiva la responsabilidad de los agentes intervinientes. La Administración Pública realiza el análisis en materia de organización y gestión, buscando su perfeccionamiento.