

Contabilidad Gubernamental – Rendición de Cuentas

*Pascual Alberto Torga¹
Elsa Irene Versino²*

Resumen. Con esta ponencia se pretende impulsar y desarrollar en las Jornadas Nacionales el tratamiento de temas que tienen que ver con los aspectos contables y jurídicos de la contabilidad gubernamental: Para ello se estima conveniente realizar la investigación sobre el sistema de información contable para la administración pública como medio fundamental para cumplir con la rendición de cuentas y el control, además de servir para la gestión. En esta primera instancia y cumpliendo con las pautas de presentación se trabajó solamente en un primer resultado del relevamiento y análisis de las diversas normas que regulan la contabilidad, con la intención en futuras etapas de analizar, para cada tipo de norma relevada, su alcance y nivel de cumplimiento y, finalmente en los casos de incumplimiento las consecuencias emergentes desde el punto de vista económico, financiero y patrimonial, siempre teniendo como mira el resguardo de los intereses de los diferentes usuarios de la información de la contabilidad gubernamental.

Objeto

Investigar acerca del sistema de información contable para la administración pública y el cumplimiento o no de la función de servir para la rendición de cuentas y el control, además de servir para la gestión

Metodología:

Relevar y analizar las normas que regulan los aspectos relacionados con la contabilidad gubernamental, con miras a desarrollar un proyecto que permita profundizar el alcance de cada una de las normas que configuran la pirámide jurídica, sus características, las obligaciones emergentes, el grado de cumplimiento de dichas obligaciones y/o de incumplimiento, las razones esgrimidas para los casos de incumplimiento; el análisis de los efectos y consecuencias, en relación al resguardo de los diversos de la misma.

Introducción:

Para iniciar el análisis se plantea el entrecruzamiento consecuente de intereses en juego, que lleva la necesidad de diseñar un sistema de información contable capaz de reflejar la totalidad de los intereses de los gestores de la hacienda y de los terceros, sean contribuyentes, beneficiarios y terceros ajenos. La existencia de un sistema de información y de una pirámide jurídica acorde, conforman la base para la protección de los intereses.

¹ patorga@fibertel.com.ar

² versino@econo.unlp.edu.ar

Contabilidad:

Si bien el presente trabajo se desarrolla para la contabilidad gubernamental, se presenta una visión inicial totalizadora de la contabilidad y sus ramas, sin dejar de mencionar la existencia también de sistemas diseñados para desvirtuar la realidad, no éticos.

Contabilidad Intergeneracional, evalúa los costos y los beneficios de todo el sistema fiscal, impuestos y gastos, los distintos grupos de edad de la sociedad, tiene en cuenta las diferentes cargas fiscales y los beneficios de todos los programas presupuestarios sobre las generaciones futuras. Asimismo se refiere a las proyecciones y evaluaciones que son necesarias cuando se trata del uso y ocupación de espacios y/o bienes agotables, a las proyecciones en materia de seguridad social, etc., información necesaria para el desarrollo armónico de las funciones del Estado pues es relevante el análisis relacional y las proyecciones y repercusión no solo en las actuales generaciones sino para las futuras

Macrocontabilidad, procura describir coherente, sistemática y cuantitativamente la estructura y las actividades de una economía o región/sector durante un período determinado mediante estimaciones periódicas

Microcontabilidad, capta y procesa datos para obtener información sobre las acciones desarrolladas por los entes, la composición y evolución del patrimonio, contingencias, etc. que servirá para diversos fines según sean sus usuarios, conocer la realidad económico/financiera y/o patrimonial, tomar decisiones; ejercer vigilancia y control. Se identifican y diferencian, la contabilidad de la hacienda privada, con o sin fin de lucro y la contabilidad de la hacienda pública.

La contabilidad de la hacienda pública (contabilidad gubernamental): compila, mide (clasifica y valúa), elabora y comunica los ingresos, gastos y actividades afines a la hacienda pública que administra el gestor público (mandatario) para permitir el control del mandante. Conformar el sistema de información contable de naturaleza financiera, patrimonial y económica, que produce datos útiles para la toma de decisiones por parte de los órganos del Estado y sus funcionarios, el control de la ciudadanía y sus representantes, como así también el que compete a los órganos específicos instituidos para ello por lo cual sus objetivos son conocer oportunamente los aspectos financieros-patrimoniales de los planes de gobierno; verificar el cumplimiento según criterios de legalidad, eficiencia, eficacia y economía, además de coadyuvar a la determinación de responsabilidades. Debe considerarse desde el enfoque de la contabilidad monetaria y de la real/física para posibilitar una adecuada información del cumplimiento de los planes de gobierno cuantificados en el presupuesto.

La contabilidad gubernamental y la macrocontabilidad tiene aspectos que deben integrarse como son metodología de la medición, requisitos sobre información y presentación de estados financieros, examen y evaluación de datos, procedimientos de valuación e interpretación, normas de auditoría y requisitos reglamentarios.

Sistema de Información contable

La conceptualización de la hacienda pública, las funciones del Estado, las características de las necesidades públicas y de los bienes para dar satisfacción a las demandas colectivas obligan a tener presente siempre los aspectos esenciales que hacen a la organización, ejecución y control de la hacienda pública; a la responsabilidad de los funcionarios públicos y al establecimiento de claros procedimientos de rendición de cuenta. Ello y la necesidad de reflejar la gestión, a través de la cual se crean, intercambian y transforman los "bienes" con fines sociales, conlleva permanentemente al análisis de situaciones complejas, al planteo de alternativas, así como a la experimentación y comparación de las consecuencias factibles según la alternativa que se priorice o adopte; pero de lo que no hay duda es que cuando se elige una alternativa ella deberá maximizar el beneficio social en resguardo de los hombres que conforman la sociedad.

En lo público la materia del control es la verificación, supervisión y vigilancia para determinar si se cumplieron las previsiones y normas vigentes y ofrecer elementos de juicio para analizar resultados, precisar responsabilidades y proveer correcciones; en la hacienda pública que es política, el control público apunta a la defensa de los intereses de la comunidad social y a garantizar el buen uso del poder y en el sistema republicano democrático la función de control es sustitutiva del interés particular y debe articularse entre los distintos poderes del Estado y además ejercerse por la propia comunidad.

Las normas y el Sistema de Información Contable resultante de las mismas, deben permitir y facilitar el pleno ejercicio del control y la clara delimitación de responsabilidades y responsables en relación al cumplimiento de los fines del Estado que están plasmados de antemano en el Plan General de Gobierno cuantificado en el Presupuesto (CN art.75 inc.8)

En relación a la planificación y el desarrollo se han expedido diversos autoresⁱ, y en el caso de Tuaⁱⁱ, al referirse al vínculo contabilidad y desarrollo señala la necesidad de la existencia de un sistema de planificación de la contabilidad en el ámbito nacional, que racionalice y unifique en su seno la producción de información **normalizada** para constituir un sistema integrado e integral donde se puedan captar los datos, efectuar mediciones, asignar valores, producir la agregación de la información y efectivizar la comunicación de los datos desde y hacia todos los sectores **micro y macroeconómicos** y con relación a la contabilidad gubernamental señala la necesidad de que en el diseño de un sistema contable para la hacienda pública, se tenga presente el entorno, sus objetivos, requisitos y características, definir entonces los principios contables aplicables en las diversas situaciones que se planteen, por cuanto diferencia **teoría contable** (que comprende el conjunto de elementos y conceptos comunes presentes en todos los sistemas contables), **sistemas contables** (conjunto de reglas, normas y principios orientados a una finalidad concreta) y **contabilidad** (conjunto de fundamentos epistemológicos, de reglas de conocimiento que

constituyen la teoría contable, los cuales se aplican a un caso concreto para obtener las normas).

A. Premchandⁱⁱⁱ se refiere a la contabilidad gubernamental en el contexto internacional que se ha revitalizado por haber abandonado el enfoque tradicional (control financiero del gasto público crítico comparativo – presupuestado/ejecutado- e incorporado una contabilidad analítica para medir además resultados (satisfacción efectiva, eficiente y eficaz de la necesidad/fracaso o éxito de la gestión/uso más productivo recursos) y exponerlos.

Ponencia I: los sistemas de información contable deben diseñarse para cumplir las disposiciones constitucionales, reglamentarias, los requisitos jurídicos de la jurisdicción, y los principios contables; deben ser elemento configurador del sistema de control, orientar el comportamiento de los responsables hacia el cumplimiento de los objetivos y establecer las responsabilidades emergentes, como asimismo garantizar el cumplimiento del derecho a la información pública, desarrollado con base única, integrado e integral.

Funciones de la contabilidad en la Administración pública

Las funciones son tres, sin embargo ello no significa que sean totalmente independientes.

Función contable: Proporcionar hechos más o menos detallados en forma de números, sobre el período dado, a tal efecto registra y mide las acciones desarrolladas de acuerdo a criterios que tienen que ver con el uso que de esa información se ha de hacer. Reflejar no solo la correspondencia entre el origen de los gastos, su distribución, su comparación con lo planeado y producido, sino que debe alcanzar para evaluar y controlar el cumplimiento de las políticas e informar sobre las causas de los costos para poder determinar las personas responsables del resultado obtenido.

Función presupuestaria: En la hacienda pública el presupuesto es la expresión numérica del plan de gobierno y constituye mandato y límite y se basa en la interpretación de las demandas sociales. Es casi imposible separar esta función de la contable, generalmente la función contable estará presente, directamente actuando o indirectamente coordinando, tanto la presupuestación financiera como la física y la correlación entre la planeada y la real.

Función de rendición de cuentas: La planificación, la presupuestación y la contabilidad tienen entre sus objetivos facilitar el control más eficaz del accionar de los funcionarios y de las responsabilidades, es así que a la función tradicional contable y a la función presupuestaria, se debe adicionar la de facilitar la rendición de cuentas oportuna y confiable.

Obligación de rendir cuenta

Es innato a la calidad de administrador de los recursos financieros, físicos y humanos públicos y no consecuencia de una imposición de las normas, ya que la actividad de la administración se origina en delegación de funciones. El control traspasa los poderes, se inserta entre ellos y los justifica.

Objetivo del Sistema de Información Contable para la Hacienda Pública

En la Contabilidad Gubernamental sin duda se trata de proteger los intereses de los de la colectividad en general y de terceros que contratan con la misma. El interés público conlleva al buen uso de los dineros públicos para lograr un desarrollo armónico económico y social sostenido en el tiempo y sustentable, por ello la importancia de vincular esta rama de la contabilidad con la intergeneracional y la macrocontabilidad.

En lo formal estarán establecidas las condiciones que permitan reflejar las acciones que se emprendan y las transacciones emergentes, incluida su exteriorización para el propio gestor y para los terceros, obligación de todo sistema de información contable de reflejar fielmente ello. Paralelamente habrán aspectos de contenido del deber público de la contabilidad que garanticen la existencia de presupuestos que respondan a un plan de gobierno y de orden al mandatario obligaciones de hacer y como hacer y establezcan las responsabilidades por el no cumplimiento de las obligaciones de hacer o por otras circunstancias que atente contra el buen uso de los recursos del común y para reflejar los resultados de esa gestión, desde lo formal y legal pero también desde la eficiencia, eficacia, economía, oportunidad, etc. de la gestión.

Tanto lo formal como lo de fondo deben estar orientadas a proteger los intereses de la colectividad y a producir una rendición de cuentas que permita el ejercicio pleno del control de las cuentas y por las cuentas, garantizando la publicidad y el derecho a la información pública.

Derecho contable:

El objeto en el caso de la administración pública, es el de garantizar los intereses diversos y muchas veces controvertidos de la comunidad, regulando a la contabilidad gubernamental a través de normas de diferente orden, resguardando el patrimonio público y de terceros y procurando que el cumplimiento de las normas lleve a una rendición de cuentas que permita una mejor gestión y también la defensa del interés de la comunidad.

Las exigencias que establecen las normas, cada vez mayores, de producir información adecuada y oportuna tienen que ver con la evolución y transformación del derecho de información pública que detenta el ciudadano que se contrapone con el deber de informar de quien es mandatario y con las responsabilidades que le caben por el hacer o dejar de hacer.

Fuentes del derecho contable público:

Se entiende por "fuentes", en sentido formal, los medios o formas en que se manifiestan las normas jurídicas sobre una determinada materia o en una rama concreta del Derecho. Suele ser habitual, utilizar expresiones gráficas como "la pirámide" normativa en que se ordenan las diferentes fuentes.

La teoría de las fuentes formales del Derecho se apoya en dos principios básicos, orientados a garantizar la seguridad jurídica:

- 1) de **competencia legislativa** (atribuye la emisión de leyes en sentido estricto al Parlamento, salvo que otorgue autorización expresa para delegar esa competencia legislativa al Ejecutivo) y
- 2) de **jerarquía normativa** (ordena las fuentes según su categoría por capacidad de obligar y así determina jerarquía conceptual).

La pirámide de normas se constituye así:

- ✚ Constitución
- ✚ Tratados Internacionales sin jerarquía constitucional, de carácter suprallegal;
- ✚ Códigos y las Leyes especiales;
- ✚ Decretos del Poder Ejecutivo
- ✚ Sentencias Judiciales
- ✚ Resoluciones de los entes reguladores públicos (Banco Central, INAES, etc.)
- ✚ Resoluciones de los órganos rectores del sistema de contabilidad en la Ad. Pública
- ✚ Resoluciones dictadas por los entes públicos no estatales (Consejos Profesionales)
- ✚ Principios contables facultativos

Una vez identificada una fuente del Derecho Contable, cualquiera que sea su naturaleza, el producto de la misma, es decir, sus dictados, tienen fuerza de obligar y, por tanto, constituyen una norma en sentido estricto^{iv}.

Ponencia II La validez y obligatoriedad de las Resoluciones es una cuestión de límites formales, relacionados con competencias, con establecimiento y acatamiento a jerarquía normativa y/o a procedimientos para que den validez al dictado; sin perjuicio de límites sustanciales que tienen que ver con principios generales del Derecho.

Dimensión jurídica de la Contabilidad

La contabilidad gubernamental desde el punto de vista del Derecho Contable es el aspecto de la actividad estatal consistente en el registro ordenado y sistemático de las transacciones presupuestarias y económicas-patrimoniales con fines de información propia en orden a una óptima gestión gubernamental y para rendición de cuentas.

I – Derecho Contable

En un primer análisis: hay delegación legislativa, por la que la Ley faculta al Gobierno para dictar Reglamentos, (normas de los entes reguladores públicos y normas dictadas por los órganos rectores del sistema de contabilidad en la Administración Pública). Por otra parte y en el caso de la Resoluciones dictadas por los entes públicos no estatales (Consejos Profesionales) para la Administración Pública, ellas revisten el carácter de **recomendaciones** cumpliendo una faz orientadora para los diferentes órganos del Estado.

Sin embargo, y a pesar de ello, todavía cabe preguntarse ¿es posible aplicar un tratamiento contable concreto, no contemplado en el ordenamiento contable?. Esto enfrenta a lo que se ha calificado como "principios contables facultativos", en el sentido de reglas detalladas y no contempladas expresamente en el ordenamiento. Tal el caso de la normativa dictada por determinados órganos público estatales en las cuales hace referencia que la labor de sus profesionales se apoyaran en normas contables profesionales. Los principios contables facultativos, en su acepción de macro reglas del sistema contable han sido ya codificados y, por tanto, integrados en la vertiente sustantiva del Derecho Contable. También ha sido incluido, en la normativa de los entes reguladores públicos y de los públicos no estatales, un buen conjunto de reglas, menos generales y más concretas, que se pueden denominar principios detallados, aplicables a casos o situaciones específicas.

NORMATIVA QUE SUSTENTA LAS PONENCIAS Y FUTURAS INVESTIGACIONES

CONSTITUCIÓN NACIONAL

Capítulo Cuarto - Atribuciones del Congreso

Artículo 75- Corresponde al Congreso:

Inciso 8. Fijar anualmente, conforme a las pautas establecidas en el tercer párrafo del inc. 2 de este Artículo, el presupuesto general de gastos y cálculo de recursos de la Administración Nacional, en base al programa general de gobierno y al plan de inversiones públicas y **aprobar o desechar la cuenta de inversión.**

Capítulo Sexto De la Auditoria General de la Nación

Artículo 85.- El control externo del sector público nacional en sus aspectos patrimoniales, económicos, financieros y operativos, será una atribución propia del Poder Legislativo.

El examen y la opinión del Poder Legislativo sobre el desempeño y situación general de la Administración Pública estarán sustentados en los dictámenes de la Auditoria General de la Nación.

Este organismo de asistencia técnica del Congreso, con autonomía funcional, se integrará del modo que establezca la ley que reglamenta su creación y funcionamiento, que deberá ser aprobada por mayoría absoluta de los miembros de cada Cámara. El presidente de organismo será designado a propuesta del partido político de oposición con mayor número de legisladores en el Congreso.

Tendrá a su cargo el control de legalidad, gestión y auditoría de toda la actividad de la Administración Pública centralizada y descentralizada, cualquiera fuera su

modalidad de organización, y las demás funciones que la ley le otorgue. Intervendrá necesariamente en el trámite de aprobación o rechazo de las cuentas de percepción e inversión de los fondos públicos.

Sección Segunda - Del Poder Ejecutivo

Capítulo Tercero - Atribuciones del Poder Ejecutivo

Artículo 99.- El Presidente de la Nación tiene las siguientes atribuciones:

Inciso 8. Hace anualmente la apertura de las sesiones del Congreso, reunida al efecto ambas Cámaras, **dando cuenta** en esta ocasión **del estado de la Nación**, de las reformas prometidas por la Constitución, y recomendando a su consideración las medidas que juzgue necesarias y convenientes.

Inciso 10. Supervisa el ejercicio de la facultad del jefe de gabinete de ministros respecto de la recaudación de las rentas de la Nación y de su inversión, con arreglo a la ley o presupuesto de gastos Nacionales.

LEY 24156 ADMINISTRACIÓN FINANCIERA Y SISTEMAS DE CONTROL - 30-sep-1992

Resumen: disposiciones generales de la administración financiera y de los sistemas de control. Sistemas Presupuestarios; Crédito Público, Tesorería; **Contabilidad** gubernamental y de control interno y externo.

RESOLUCIÓN 25/1995 Secretaría de Hacienda Principios de Contabilidad Gubernamental Publicada BO el 09/08/1995

Resumen: Apruébense los "Fundamentos y alcances de los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados y Normas Generales de Contabilidad".

NORMAS DE AUDITORÍA EXTERNA DE LA AUDITORIA GENERAL DE LA NACIÓN

III - Normas Particulares Relacionadas con la Auditoria Financiera.

IIIa - Clases de Auditoría Financiera - IIIa-1 Auditoria de Estados Financieros

Se deberá determinar si los estados contables de la entidad auditada presentan razonablemente su situación contable-financiera, los resultados de sus operaciones, sus flujos de efectivo y los cambios operados en ésta, conforme a las **normas contables profesionales**, legales y propias del ente auditado, como así también si dicha entidad ha observado las leyes y reglamentos aplicables a aquellas transacciones que puedan tener un efecto importante en los estados financieros controlados.

IIIa-2 Auditoria de Asuntos Financieros en Particular

Se deberá determinar si los aspectos financieros del ente controlado, que se definan en el objetivo de auditoría, se presentan razonablemente y de conformidad con las **normas contables profesionales**, legales y propias del ente auditado, como así también si dicha entidad ha cumplido con los requisitos financieros específicos.

NORMAS DE AUDITORÍA INTERNA GUBERNAMENTAL APROBADAS POR RESOLUCIÓN N°152/2002- SINDICATURA GENERAL DE LA NACIÓN (SGN) PRESIDENCIA DE LA NACIÓN

2. Cumplimiento de normas éticas y de conducta

El auditor debe poseer principios éticos para el cumplimiento de su función. Ello implica que en su desempeño debe mostrar las necesarias cualidades de honestidad y vocación por el servicio público, y atender el debido cumplimiento de las **normas legales y profesionales aplicables**.

5. Evaluación de la calidad

Se deberán establecer procedimientos que aseguren razonablemente el control de la calidad del trabajo y la búsqueda de la mejora permanente a través de la supervisión continua y la autoevaluación periódica.

En el caso de las Unidades de Auditoría Interna, la evaluación estará basada en la supervisión y el autoexamen periódico de la calidad realizado por el propio auditor interno titular. Se podrán realizar otras verificaciones al organismo a través del Comité de Control, o sobre aquello que pueda decidir la autoridad superior.

La calidad del trabajo debe contemplar la observancia de las normas de control interno y de auditoría dictadas por la SIGEN, y las normas legales y **otras complementarias aplicables en la materia**.

11.3. Plazos para su conservación

El plazo para la conservación de los papeles de trabajo será el que fijen las **normas legales y profesionales**, y en ningún caso podrá ser inferior a diez años.

"NORMAS MÍNIMAS DE CONTROL INTERNO PARA EL BUEN GOBIERNO CORPORATIVO EN EMPRESAS Y SOCIEDADES DEL ESTADO". Resolución 37/2006 del 17/5/2006

ARTICULO 3º - Se entenderá que un En todos los casos las referencias a "participaciones significativas" contenidas en este artículo, se considerarán referidas a aquellas personas que posean acciones que representen por lo menos el 35% del capital social, o una cantidad menor cuando tuvieren derecho a la elección de uno o más directores por clase de acciones o tuvieren con otros accionistas convenios relativos al gobierno y administración de la sociedad de que se trate, o de su controlante. Asimismo, a los fines de definir "influencia significativa" deberán considerarse las pautas establecidas en las **normas contables profesionales**.

ARTICULO 6º.- El Comité debe revisar los planes de los auditores externos, en aquellos supuestos en que dicha función no la ejerza la AGN, y de los auditores internos, y evaluar su desempeño, y emitir una opinión al respecto en ocasión de la presentación y publicación de los estados contables anuales.

A tal efecto como parte de la evaluación de la función de la auditoría externa debe:

a) Analizar los diferentes servicios prestados por los auditores externos y su relación con la independencia de éstos, **de acuerdo con las normas establecidas en la Resolución Técnica N° 7 de la Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas** y en toda otra reglamentación que, al respecto, dicten las autoridades que llevan el contralor de la matrícula profesional.

CONSTITUCIÓN DE LA PROVINCIA DE BUENOS AIRES

Capítulo III- Atribuciones del Poder Ejecutivo

Artículo 144.- El gobernador es el jefe de la Administración de la Provincia, y tiene las siguientes atribuciones:

- 6- A la apertura de la Legislatura la informará del estado general de la Administración.
- 9- Hacer recaudar las rentas de la Provincia y decretar su inversión con arreglo a las leyes, debiendo hacer publicar mensualmente el estado de la Tesorería.
- 16- Da cuenta a las Cámaras Legislativas del estado de la hacienda y de la inversión de los fondos votados para el ejercicio precedente y remite antes del 31 de agosto los proyectos de presupuesto de la Administración y las leyes de recursos.

Capítulo VII - Del Tribunal de Cuentas

Artículo 159.- Dicho tribunal tendrá las siguientes atribuciones:

Examinar las cuentas de percepción e inversión de las rentas públicas, tanto provinciales como municipales, aprobarlas o desaprobarlas y en este último caso, indicar el funcionario o funcionarios responsables, como también el monto y la causa de los alcances respectivos.

LEY N° 13767 DE ADMINISTRACIÓN FINANCIERA PBA DECRETO REGLAMENTARIO 3260/08

Reglamento Artículo 85. Será objeto del Subsistema de Contabilidad Gubernamental ordenar y procesar en forma sistemática, todas los actos y operaciones comprendidas en la presente ley, que registren las jurisdicciones y entidades del sector público provincial, mediante la utilización de un sistema uniforme de documentación y procesamiento electrónico de datos. Estos actos y operaciones deberán reflejarse en cuentas, estados demostrativos y balances que permitan su medición y control. El Subsistema de contabilidad gubernamental registrará las transacciones de acuerdo con los siguientes lineamientos:

Las operaciones se registrarán una sola vez en el sistema y a partir de este registro único deberán obtenerse todas las salidas básicas de información financiera que produzca la Contaduría General de la Provincia, sean ellas de tipo presupuestario, patrimonial o económico, a nivel del Sector Público Provincial.

Los asientos contables que se generen por el Sector Público Provincial, se registrarán en cuentas patrimoniales y de resultado, en el marco de la teoría contable y según los principios de contabilidad generalmente aceptados, y basados en el método de registración de la partida doble. Se utilizará el **plan de cuentas contables que determine la Contaduría General** de la Provincia y éste será de uso obligatorio. **La información que se procese y produzca sobre el sector público provincial debe integrarse al sistema de cuentas nacionales**

Ley Artículo 86.- El Subsistema de Contabilidad Gubernamental tiene las siguientes características generales:

Es común, único y uniforme; Permite integrar las informaciones presupuestarias, del Tesoro y patrimoniales de los organismos entre sí y, a su vez, con las cuentas

I – Derecho Contable

provinciales; Deberá exponer la ejecución presupuestaria, los movimientos y situación del Tesoro y las variaciones, composición y situación del patrimonio de las entidades públicas; Debe estar orientado a determinar los costos de las operaciones públicas; Debe estar basado en principios y normas de contabilidad de aceptación general, aplicables en el sector público.

ⁱ Beyer Robert, Contabilidad de Eficiencia para Planeamiento y Control, Ed.CModerna.BA 1978; Castañera Quispe, Fernando La contabilidad para el Desarrollo, Ed R. Arroyos Morales Lima 1988; Enthoven Adolf ,Accounting and economic development, Journal of accountancy 1965;

ⁱⁱ Jorge Tua Pereda, Evolución del concepto de Contabilidad a través de sus definiciones". XXV Años de Contabilidad Universitaria en España, MH, Instituto de Planificación Contable, Madrid, 1988.

ⁱⁱⁱ A. Premchand: "Contabilidad Gubernamental Efectiva". Ed. FMI, 1995 - ISBN 1-55775-485-3

^{iv} Vicent Chuliá (1996a, pág. 607), "las normas contables son normas jurídicas. No existen «normas técnicas» en el lenguaje jurídico: sólo normas jurídicas, **sean legales o consuetudinarias**. Las denominadas «normas contables técnicas» o «profesionales» o son recogidas en normas legales o se imponen en la práctica como usos del comercio, válidos y obligatorios si son reconocidos como tales y no van en contra de la ley, que además integran el «arte» de la profesión de los expertos contables; de lo contrario, no son normas porque no obligan".