

**XVI** CONGRESO NACIONAL DE  
CONTADURÍAS GENERALES  
SAN LUIS - 28 -29 - 30 NOVIEMBRE DE 2001

**MARCO DE RESPONSABILIDAD DEL CONTADOR GENERAL**

**LA RESPONSABILIDAD DEL CONTADOR GENERAL  
Y DE LAS CONTADURÍAS GENERALES**

**CONTADURÍA GENERAL DE LA NACIÓN**

Dr. César Sergio Duro  
Contador Público (Universidad Católica Argentina)  
Director de Normas y Sistemas  
Contaduría General de la Nación

**LA RESPONSABILIDAD DE LAS CONTADORÍAS GENERALES  
Y DEL CONTADOR GENERAL**

*“por lo tanto, es preciso someterse,  
no solo por temor al castigo  
sino también en conciencia”*

**ROMANOS 13, 5**

**INTRODUCCIÓN:**

La temática relacionada con la responsabilidad de las Contadurías Generales y del Contador General, resulta de tal complejidad que no es posible abordarla en profundidad en un trabajo de carácter general como el presente, toda vez que implica precisar dentro de qué esquema legal de la Hacienda Pública centraremos el análisis y el tipo de responsabilidad a la que nos referimos.

Respecto del esquema legal, el análisis se ha efectuado a la luz de las competencias que las disposiciones de la Ley N° 24.156 de Administración Financiera y de los Sistemas de Control del Sector Público Nacional le asignan a la Contaduría General de la Nación, sin perjuicio que en muchos aspectos los marcos legales vigentes en las distintas provincias, no invalida los comentarios y las conclusiones a las que se arriba, por lo que pueden extenderse a las respectivas Contadurías que mantienen vigentes sus leyes de contabilidad.

En cuanto a los tipos de responsabilidad a los que las Contadurías Generales y el Contador General están sujetas, las hay jurídicas,, profesionales y sociales por lo que varían según el encuadre que se les otorgue.

Es por ello que, cuando se delinearón las pautas del presente trabajo surgió la difícil disyuntiva respecto de la orientación que debía dársele al mismo, sin incurrir en desvíos respecto del objetivo fijado, cuestión que en algunos casos fue difícil de soslayar en materia de matices relacionados con la responsabilidad y sus consecuencias.

También surge la problemática de diferenciar la persona de la institución que representa, básicamente teniendo en cuenta que, como más adelante se expondrá, el funcionario o empleado público actúa por delegación, y en algunos casos, al decir de Bayetto, en carácter de mandatario.

No obstante, al final del presente documento, se percibe la sensación de la existencia de muchas aristas sin explorar.

Al hablar de la responsabilidad de las Contadurías Generales y de los Contadores Generales, no se realizarán profundas diferencias entre la organización y su responsable, salvo en lo que se refiere a las penalidades que sean de carácter personal.

Las Contadurías Generales reconocen su existencia desde casi el nacimiento de nuestro país. En efecto, en su carácter de oficina **“responsable de la administración de las rentas públicas”**, creada por Decreto de fecha 21 de agosto de 1821 durante el gobierno del

Brigadier General Martín Rodríguez y estando a cargo de Victorino Fuentes como primer Contador General y de José del Rebollar como virtual Subcontador General (o Contador Liquidador – según denominación correcta del cargo -), encontramos los antecedentes de lo que hoy es la Institución más antigua y con mayor permanencia de la Administración Nacional<sup>1</sup>.

Como se puede apreciar, la Contaduría ya nace con una responsabilidad o encargo, pero ¿qué se entiende por “RESPONSABILIDAD”? A tal fin recurrimos a nuestro diccionario y observamos que por responsabilidad se define a la:

- 1) Deuda u Obligación de satisfacer o reparar por si o por otro cualquier daño o perjuicio;
- 2) Carga u obligación moral que resulta para uno de cualquier descuido o yerro en cosa o asunto determinado.

A través de esta breve definición, encontramos una doble acepción del término, la primera como una actitud resarcitoria de quien ha perjudicado a otro y la segunda como una encomienda a la persona para actuar con la debida diligencia.

Como consecuencia de ello, “responsable”, en la acepción que nos interesa, es la persona que pone cuidado y atención en lo que hace o decide.

Pero en la idea de querer otorgar al presente trabajo un enfoque distinto que, si

---

<sup>1</sup> Con la sanción de la “Ley de Capitalización” del 4 de marzo de 1.826, la institución adoptó su actual denominación de Contaduría General de la Nación.

bien las considere, supere las tan conocidas “responsabilidades” en el campo civil, penal o profesional, el objetivo es escapar al ceпо de las responsabilidades previstas o impuestas y concluir con aquellas que devienen de nuestro ser personal.

Para ello, es pertinente citar las palabras de quien tuve la suerte fuera mi profesor de Administración Pública y que como algunos a quienes me dirijo a través del presente trabajo fue Contador General y también como muchos, no precisó ley humana alguna para conocer cuáles eran sus responsabilidades. Fue su propia conciencia la que le dictó el recto obrar que caracterizó su vida pública, razón por la cual quiere constituirse este documento en un humilde homenaje al haberse cumplido el pasado 30 de Octubre, 2 años de su muerte: me refiero al Dr. Cayetano Licciardo, quien al referirse el tema expresó:

*Responsabilidad palabra que viene de “responsable”, del latín responsum, de “respondeo”, que significa “responder”: Es la **cualidad** o **condición** de la persona que, por ser libre y consciente respecto de lo que hace, está obligada a responder por su conducta: el bien o el mal que hizo; el orden o el desorden en sus actos que, como se sabe, son cosas propias de cada uno.*

*Cada uno tiene que “responder”, contestar a una pregunta que siempre habrá de formularle su propia conciencia y que, también, le será requerida por la sociedad y, en última instancia, por Dios. De ahí que cada uno es responsable de sus actos ante Dios, su propia conciencia y la sociedad.*

*La responsabilidad es una consecuencia necesaria de la libertad. Porque por la libertad se dirige la tendencia fundamental de la voluntad hacia el bien y la felicidad. Por eso no es responsable el que no es libre: no se “responde” de actos producidos por causas*

*ajenas, independientes de la libre voluntad.*

Sus palabras, cuya fuente inspiradora fue siempre la Doctrina Social de la Iglesia, se sustentaban en la Declaración “Dignatitit Humanae” del Concilio Vaticano II, la que claramente establecía:

*“En el uso de todas las libertades hay que observar el principio moral de la responsabilidad personal o social. Todos los hombres y grupos sociales, en el ejercicio de sus derechos, están obligados por la ley moral a tener en cuenta los derechos ajenos y sus deberes para con los demás y para con el bien común de todos. Hay que obrar con todos conforme a la justicia y al respeto debido al hombre.”<sup>2</sup>*

*Por lo cual, este Concilio Vaticano exhorta a todos, (...) a que se esmeren en formar hombres que, acatando el orden moral, obedezcan a la autoridad legítima y sean amantes de la genuina libertad: hombres que juzguen las cosas con criterio propio a la luz de la verdad, que ordenen sus actividades con sentido de responsabilidad y que se esfuercen por secundar todo lo verdadero y lo justo, asociando de buena gana su acción a la de los demás.”<sup>3</sup>*

Queda claro que la responsabilidad es consecuencia de la *libertad*, libertad que no debe estar sujeta a condicionamiento alguno. Libertad, para que en el tema que nos ocupa por ejemplo, la contabilidad sea el registro de las totalidad de las transacciones que devenguen los organismos públicos; libertad que no puede estar condicionada a cuestiones de índole

---

<sup>2</sup> Concilio Vaticano II, Declaración *Dignatitit humanae*, § 7.

<sup>3</sup> Id., id., § 8.

presupuestaria, tales como créditos y/o cuotas, políticas o de cualquier otra clase.

La contabilidad, en una simple definición, es la ciencia, técnica o arte, o como se prefiera definir, que permite el registro de transacciones económicas patrimoniales y financieras, con efecto jurídico. Por ello, que un gasto tenga o no crédito presupuestario no es causal para que no sea reconocido jurídicamente y, por ende, no contar con su pertinente reflejo contable.

Es responsabilidad del Contador General el registro de todos los gastos, aunque no tengan crédito y/o cuota, porque éstos afectan patrimonialmente a un Ente de igual forma que aquellos incluidos en el presupuesto.

Consecuentemente, no se justifica la pretensión de registrar solo los gastos presupuestarios omitiendo aquellos que por cualquier motivo duermen en el olvido en un cajón, compitiéndole a los Entes de Control y no a los Contadores Generales, la responsabilidad de detectar y denunciar tales situaciones.

Y esto no es un problema menor ya que la creciente insuficiencia de recursos financieros ha obligado a no reflejar contablemente obligaciones plenamente devengadas y ha puesto a más de un funcionario público en la disyuntiva de no exponer el gasto o bien contabilizarlo y quedar de inmediato sujeto a sanciones administrativas y legales por “gastar” sin crédito y/o cuota.

Este es uno de los aspectos con mayor incidencia en la calidad de los Estados

Contables a cargo de las Contadurías Generales por lo que es obligación de los contadores jurisdiccionales informar la totalidad de los gastos del ente, siendo responsable solo de los desvíos o apartamiento de las normas técnicas .... ¿o acaso un funcionario es responsable de, por ejemplo, el devengamiento de una tasa municipal que no tiene partida en el presupuesto o por la recepción de un bien sobre el cual se emitió oportuna y legalmente una orden de compra y no se le asigna cuota para devengar la factura?

Este tema asume tal complejidad que, de por sí, amerita la realización de un trabajo específico en la materia. No obstante ello, no queda duda alguna que un Balance que no contiene la totalidad de los gastos devengados es lisa y llanamente un Balance falso.

Antes de enfocar específicamente el tema que nos ocupa, debemos definir el carácter de la persona que ejerce la titularidad de una Contaduría General.

Dentro de esa conjunción de responsabilidades, se desarrollará el presente trabajo, en el que se destaca la responsabilidad del Contador General desde el punto de vista jurídico, personal, profesional y, por último, social.

## EL CONTADOR GENERAL COMO FUNCIONARIO PÚBLICO

### **La Responsabilidad de los funcionarios.**

Entonces, ¿cuál debe ser el nivel de Responsabilidad que debe tener el Contador General?

Atchabahian entiende que el principio de la responsabilidad de los funcionarios públicos –con sus caracteres actuales- es relativamente moderno, pues cuando los gobiernos



se consideraban emanados de la divinidad y encarnados en la persona del monarca, los funcionarios sólo respondían de sus actos ante él, en tanto el soberano era únicamente responsable ante Dios, fuente de su investidura.

Es así que la actual orientación de la responsabilidad de los funcionarios públicos, nace junto con la soberanía del pueblo, en virtud de la cual un gobierno legítimo sólo puede ser ejercido por personas que representen a ese pueblo, que es quien le delega su autoridad y mandato y ante quien deben responder por el desempeño y resultado de sus actos.

La soberanía popular, vigente a partir de la Revolución Francesa trajo como consecuencia inmediata y necesaria la plena responsabilidad de quienes ejercen, por cualquier título, la autoridad pública.

En función de ello la propia Constitución Francesa de 1791, prescribía: *La garantía social no puede existir si los límites de las funciones públicas no están claramente determinados por la ley y si la responsabilidad de todos los funcionarios no está asegurada.*

El principio de responsabilidad está logrado en las leyes de Contabilidad y se vincula, en la hacienda, con los cuentadantes (obligados a rendir cuentas) cuando en realidad se entiende que el concepto debe abarcar a todos los estipendiarios del Estado (que cobran en sueldo de otro), en concordancia con lo expresado por Bayetto que con ello encerraba un concepto más amplio a los efectos de establecer la responsabilidad de un funcionario público.

No obstante ello, considero que la circunstancia de percibir o no una retribución

del Estado no es vinculante con la categoría de funcionario público y por ende con su responsabilidad. Tal criterio es concordante con los conceptos de mandato invocados por la Revolución Francesa a la que me he referido.

Dentro de este esquema un asesor “ad honorem” es funcionario público y como tal debe responder ante el Estado por sus acciones, de la misma manera que éste debe responder ante la sociedad.

En conclusión, la responsabilidad de los funcionarios públicos es una de las características fundamentales del gobierno representativo, y es sobre la base de la esencia de esta forma de gobierno, que todos los funcionarios públicos responden por las consecuencias de sus actos y omisiones, con independencia del acto por el cual son nominados.

Este es uno de los puntos medulares a los efectos de analizar si resulta procedente que la ley establezca una responsabilidad expresa para el accionar del Contador General, razón por la cual debemos someramente desviarnos del tema Control.

No es necesario abundar en demasía para concluir que el Contador General es un funcionario público. En efecto, y sin entrar en la superada disquisición entre “funcionario público” y “empleado público”, nadie duda de la calidad de funcionario público que tiene el titular de una Contaduría General. A tal fin el artículo 77 del Código Penal establece: *“Por los términos “funcionario público” y “empleado público” usados en este código, se designan a todo el que participa accidental o permanentemente del ejercicio de funciones públicas, sea por elección popular o por nombramiento de la autoridad competente”*

El antiguo Estatuto del Personal Civil de la Administración Pública Nacional disponía en su artículo 1º que “este Estatuto comprende a todas las personas que, en virtud de acto administrativo emanado de autoridad competente, presten servicios remunerados en dependencias del Poder Ejecutivo Nacional”, y con igual criterio todo el resto del articulado se refiere constantemente a la expresión “el personal” o “el agente”, evitando hacer distinción entre supuestos funcionarios y empleados.

Este último texto avanza, a mi entender, por sobre la doctrina y el Código toda vez que ambos no consideran la percepción o no de una retribución como requisito indispensable para acceder a la categoría de “empleado público”.

Conforme Atchabahian, para la doctrina de la Contabilidad Pública, el concepto de *responsable* es aplicable no sólo a quienes deben rendir cuenta en virtud de una obligación de fuente legal, sino a todos los funcionarios públicos. Desde el Presidente de la República hacia abajo, todos son responsables, dado que si por un acto o una omisión ocasionen daño a la Hacienda tienen que repararlo aunque no estén comprendidos entre los obligados a rendir cuenta.

En consecuencia, la responsabilidad del Contador General se encuadra en las jurídicas y profesionales que más adelante se indicarán, razón por la cual se entiende que no corresponde que los articulados de las leyes de Contabilidad o Administración Financiera impongan a los Contadores Generales responsabilidades por el mero ejercicio de su cargo que no guardan relación con otros funcionarios públicos a los que sólo les cabe su responsabilidad

como tales.

**Esquema Legal:**

Respecto de la Contabilidad Pública y la Responsabilidad, debe recordarse que la figura del Contador General surgió en nuestra legislación hacendal en relación directa a la responsabilidad para con la Hacienda Pública, pudiendo advertir, quizá como caso curioso, que ninguno de los textos legales analizados hayan puesto en forma tan directa y puntual la responsabilidad de otros funcionarios como lo han hecho con la inherente a la del Contador General.

Tal situación puede ser comprensible, a nivel nacional, hasta el momento de la sanción de la Ley N° 24.156, toda vez que la Contaduría General de la Nación tenía responsabilidades en materia de Control Interno de la Hacienda Pública, es decir era la garantía de legalidad de los actos del Poder Ejecutivo y, hasta la aparición del Tribunal de Cuentas, contaba con poder de veto y obligaba a la “insistencia” del funcionario que requería determinado rumbo de acción.

A partir de la vigencia de dicha Ley, la Contaduría General cumple la función de Órgano Rector del Sistema de Contabilidad Gubernamental y como tal responsable de prescribir, poner en funcionamiento y mantener el mismo en todo el ámbito del Sector Público Nacional.

Asimismo y en virtud de la norma legal citada, todos los aspectos vinculados al

control interno se concentraron en el ámbito de la Sindicatura General de la Nación (SIGEN) mientras que el control externo, que estaba en cabeza del Tribunal de Cuentas, recayó en la Auditoría General de la Nación (A.G.N) .

La Ley de Contabilidad, disponía de un frondoso articulado respecto de la responsabilidad; a través de ella, el juicio de cuentas disponía que todos los funcionarios o agentes públicos que percibiesen una remuneración (artículo 90) eran pasibles de responder con relación a los daños que por culpa o negligencia le ocasionasen al Estado.

La actual Ley deja en manos de la Justicia Ordinaria Civil y/o Penal la sustanciación de los procesos de responsabilidad, incluyendo los alcances de la percepción de las acciones en los términos del Código Civil, cualquiera sea el régimen jurídico aplicable, cuestión doctrinaria ésta que escapa al marco del presente trabajo, pero que ha sido uno de los aspectos más cuestionados de la reforma.

El primer antecedente normativo orgánico en materia de Contabilidad Gubernamental a nivel de la Nación corresponde a la Ley N° 217 de la Confederación Argentina, del 24 de septiembre de 1859, que reglamentaba el pago por medio de las Tesorerías Nacionales y disponía que la Contaduría General tomaría razón de los decretos de pagos y procedería a su registro.

En tal sentido su artículo 6° disponía:

*La Contaduría General abrirá unos libros, denominados mayores auxiliares de*

*presupuesto. Estos libros serán cinco; es decir, uno para cada Departamento de Gobierno; servirán para llevar las cuentas corrientes de los respectivos presupuestos anuales. Estas cuentas deben abrirse, una para cada inciso de los presupuestos. La Contaduría General no podrá verificar asiento alguno en sus libros, con referencia a los presupuestos anuales, sino en virtud de decreto competentemente expedido por el Ministerio respectivo. **El Contador general es directamente responsable por cualquier contravención a los dispuesto en este artículo.***

En este primer texto legal, la responsabilidad recaía en forma personal en la figura del Contador General.

A a, la **Ley N° 428** – Ley de Contabilidad – promulgada el 13 de Octubre de 1870 disponía en su artículo 37 lo siguiente:

*La Contaduría general llevará por el sistema de partida doble, la cuenta de cada presupuesto, la de los otros créditos que se abran en virtud de una ley especial, o por acuerdo del Poder Ejecutivo en su caso y la de los demás recursos que se destinan para los gastos públicos, como empréstitos, otras operaciones de crédito o nuevos impuestos.*

Es decir, se le imponía a la Contaduría entre otras, una función de registro y dentro de ese esquema la responsabilidad no era hacia la *persona* sino hacia la *institución*, por lo que el artículo 39 decía:

*La Contaduría general no podrá hacer, bajo las penas de la ley, en caso contrario,*

*asiento alguno en los libros relativamente a los gastos que se decreten, sino en virtud de la orden correspondiente de pago, según los arts. 17 y 18 y en cuanto a la recaudación de las rentas o entradas de la Tesorería Pública, y a los pagos que se hacen, si no en virtud de las relaciones que se refiere el art. 20, o de las órdenes de pago en su caso. Unas y otras servirán de comprobantes de las respectivas partidas y llevarán la numeración correspondiente.*

En este esquema podemos observar que la restricción operaba “bajo las penas de la ley”, involucrando no solo al Contador titular de la Repartición sino a cualquier integrante de ella, es decir a la Contaduría en general.

Con posterioridad, la **Ley N° 12.961** – de Contabilidad y Organización de la Contaduría General de la Nación – sancionada y promulgada en Marzo de 1947 y su Decreto Reglamentario N° 5201 del 26 de Febrero de 1948, consideraba “responsables” sólo a aquellos obligados a rendir cuentas. En ese sentido diversos autores sostienen que se apartaron los redactores de la ley de la llamada “corriente legislativa” que consideraba responsable a todo funcionario público, dado que todos son capaces de ocasionar daños a la Hacienda Pública. Es así que, conforme su nueva orientación, se introduce y reglamenta la llamada “contabilidad de responsables”, la que normatizaba las obligaciones de aquellos funcionarios públicos encargados del manejo de los fondos, tema que no será tratado por este documento. No obstante ello, merece destacarse que en dicha materia hubiera resultado mucho más adecuado utilizar el término “cuentadante”, propio de la legislación española, para nominar a los obligados a rendir cuentas, dejando el de “responsables” para todos los funcionarios públicos, tengan o no esa obligación.

En cuanto a la responsabilidad de los miembros de la Contaduría, que dado el carácter de colegiado que asumía el cuerpo, recaía en cada uno de sus miembros, la Ley N° 12.961 era bastante escueta y únicamente hacía una somera mención, en su artículo 75, el que a continuación se transcribe, conjuntamente con su Reglamentación:

*“Todo representante o delegado de la Contaduría General adquiere, por el solo hecho de su designación para un determinado cometido responsable, el carácter de contador fiscal ad hoc, si no tuviere ya esa investidura”.*

*“REGLAMENTACIÓN – Los delegados o representantes de los Contaduría General de la Nación a que se refiere el artículo 75° de la ley, son responsables de los actos en que intervengan o realicen, en su carácter de contadores fiscales ad-hoc, debiendo ajustarse en sus funciones a las normas ordinarias vigentes para los titulares del cargo”.*

Pero no sólo el objetivo de esta ley era el de fijar un nivel de responsabilidad pasible para los obligados a rendir cuenta, sino como se dijo, general para todos los agentes. Coincidiendo con Atchabahian, la confusión, mas bien terminológica, se presentaba debido a que desde muchos años atrás la Contaduría General de la Nación denominaba *contabilidad de responsables*, antes llamada *contabilidad de cargos*, a la llevada por aquellos, cuando debió designarse como *contabilidad de cuentadantes*.

La prueba de que la ley no limitaba el número de responsables sólo a quienes debían rendir cuenta surge, por ejemplo, del artículo 36, que instituía una responsabilidad para



los miembros de la Contaduría General, carentes de aquella obligación, en cuanto a la fiscalización de las órdenes de pago.

Prosiguiendo con nuestra revisión histórica, arribamos al 31 de Diciembre de 1956, fecha en la que se sanciona el **Decreto Ley N° 23.354**, que posteriormente fuera ratificado por Ley N° 14.467, que en su Capítulo VIII fijaba las competencias a la Contaduría General de la Nación. Su artículo 74 disponía lo siguiente:

*“El Contador general tendrá a su cargo el gobierno interno de la institución. Será su reemplazante natural el subcontador general, con las obligaciones y atribuciones que el reglamento confiera.*

*El Contador general será personalmente responsable de la exactitud y regularidad de los registros contables y de la información que suministre.*

*En particular, le está prohibido dar curso a las órdenes de disposición o libramiento no intervenidos por el Tribunal de Cuentas o sus contadores fiscales, según corresponda”.*

Se observa que aquí se vuelve al espíritu de la Ley N° 217 respecto a la referencia específica de la responsabilidad del Contador General en cuanto a la exactitud y regularidad de los registros contables y de la información que suministra.

No obstante ello, la reformulación del citado artículo, dispuesto por el Decreto N° 5506/58, aclaraba:

*“La responsabilidad personal del contador general por las informaciones que*

*suministre y los registros a su cargo se circunscribirá a la emergente del control interno y a la exactitud de las registraciones originadas en la documentación que intervenga directamente la Contaduría General o resulte de las informaciones contables suministradas por los servicios administrativos de los organismos de la administración nacional”.*

Es decir que se unen la responsabilidad por la anotación de los registros con su documentación de respaldo y sus obligaciones como encargado del control interno hacendal.

Resulta razonable que, en este contexto, el Contador General fuera responsable aún de las informaciones y estados confeccionados por otros agentes de la Administración Nacional, toda vez que estaba bajo su responsabilidad del control interno de la Hacienda Pública.

Por último, la Ley de Administración Financiera y de los Sistemas de Control del Sector Público Nacional N° 24.156 promulgada el 26 de Octubre de 1992, produce un profundo cambio doctrinario en cuanto a las funciones de la Contaduría General de la Nación y sobre el tema que nos ocupa. La reglamentación del artículo 89 (Decreto N° 1361/94) dispone:

*“El Contador General y el Subcontador General serán, personal y funcionalmente responsables, por la exactitud y la claridad de los estados contables que elabore la Contaduría General de la Nación, en el marco de lo dispuesto por la Ley y su reglamentación”.*

Como vemos, 142 años después de la referida Ley N° 217, la actual legislación mantiene el criterio seguido desde aquélla primera ley orgánica de la hacienda pública, dejando expresamente plasmado en el texto legal, la responsabilidad personal del titular de la Contaduría General.

No obstante, cabe aquí puntualizar una diferencia que le cambia significativamente el sentido a ese principio de responsabilidad impuesto al Contador General. En efecto, desde su creación y, orgánicamente, a partir de la Ley N° 217 y hasta la última de las llamadas Ley de Contabilidad, la labor de la Contaduría General se desarrolló dentro de un esquema de oficina encargada del registro y responsable de control interno.

A partir del dictado de la Ley N° 24.156, y conforme los lineamientos de la Reforma, la Contaduría General de la Nación pierde su carácter de organismo de contralor asumiendo en materia de registro, la obligación de “registrar sistemáticamente todas las transacciones que produzcan y afecten la situación económica financiera de las jurisdicciones y entidades” (inc. 2 del artículo 86).

Dichas registraciones, según la reglamentación del artículo 85, deben ser efectuadas por las Unidades de Registro Primario de la Administración Central, los Centros de Contabilidad de los Organismos Descentralizados y por la Contaduría General de la Nación – esta última sólo en aquellas operaciones de ajuste propias del cierre del ejercicio – (lo subrayado es nota del autor).

Y en este punto surge la pregunta básica para el análisis del tema: “¿Puede un

funcionario ser responsable por el suministro de información basada en datos cuyos controles están fuera de su competencia y alcance?” .

En mi opinión, la respuesta es unívoca: “no” y más adelante explicaré el porqué de la negativa.

### TIPOS DE RESPONSABILIDAD.

Como se comentó anteriormente, el concepto de “responsable” puede circunscribirse a distintos ámbitos, dando origen a la siguiente clasificación tipológica:

- a) Jurídica
- b) Profesional
- c) Social

#### **a) Responsabilidad Jurídica:**

En cuanto a la responsabilidad jurídica, debemos considerar a aquella que surge de los delitos que la legislación ha tipificado con alcance general para todos los habitantes del país, es decir, con independencia de la calidad de empleado o funcionario público que puede tener quien la comete, sin perjuicio que existen figuras jurídicas particulares, con clara orientación hacia la administración pública, o acciones que ejecutadas por funcionarios públicos, tienen una pena agravada por revestir tal carácter.

Dentro de las responsabilidades jurídicas, se incluyen aquellas que impuestas por el Estado regulan el accionar de sus agentes y componen el código de ética o disciplina para los agentes públicos.

Existen dos tipos de ámbito de aplicación de la responsabilidad: la jurisdiccional y la jerárquica. Respecto de la jurisdiccional, corresponde mencionar a las responsabilidades civil y penal, porque sólo se pueden hacer efectivas con intervención de los tribunales competentes. Se incluye en ésta a la responsabilidad política que también es jurisdiccional, porque para aplicarla, el Congreso actúa en función judicial y no legislativa.

Por su parte, la responsabilidad disciplinaria puede ser tanto jurisdiccional como jerárquica, según los países; en la Argentina es del segundo tipo. La responsabilidad disciplinaria es jurisdiccional en la medida que existen tribunales de disciplina independientes del poder administrador.

La razón por la que la Contabilidad Pública (o Contabilidad Gubernamental) estudia estas cuestiones es porque de las causales que dan lugar a la responsabilidad de los funcionarios –actos deliberados, omisión, error inexcusable, delito, etc.-, e independientemente de otras consecuencias jurídicas, pueden derivarse daños para la Hacienda Pública, cuyo manejo le interesa en todos sus aspectos.

Abundando sobre el tema, podemos mencionar que los daños producidos a la Hacienda Pública por los actos y omisiones de sus funcionarios pueden ser directos o

indirectos. Son directos aquellos originados por delitos o cuasidelitos como ser: si un funcionario sustrae sumas del tesoro o deja de percibir las que debían ingresar a él, o si, por negligencia, hace que se pierdan, deterioren o destruyan bienes del Estado. Pero cuando, aparte de las consecuencias que pueda acarrear al funcionario su conducta irregular, se ocasionan daños a un tercero y el Estado tiene la obligación jurídica de indemnizar a dicho tercero, el daño inflingido a la Hacienda Pública es indirecto.

La responsabilidad de los funcionarios públicos puede derivar de diversas causas como ser del acto inexcusable, del acto deliberado, de la extralimitación o de la omisión.

En virtud del artículo 1.109 del Código Civil de la República Argentina todo funcionario está sujeto a la responsabilidad civil, dado que el principio general que el mismo consagra establece: *Todo el que ejecuta un hecho, que por su culpa o negligencia ocasiona un daño a otro, está obligado a la reparación del perjuicio.* En cuanto a los funcionarios públicos la disposición especialmente aplicable en este aspecto de la responsabilidad civil, es la contenida en el artículo 1.112 que dispone: *Los hechos y las omisiones de los funcionarios públicos en el ejercicio de sus funciones, por no cumplir sino de una manera irregular las obligaciones legales que les están impuestas, son comprendidos en las disposiciones de este.*

Es por ello que, si los funcionarios públicos se desempeñan de manera regular en sus cargos y no obstante ello se genera un daño a terceros, la responsabilidad ya no recae en el funcionario sino que es exclusiva del Estado.

En **materia civil**, los fallos condenatorios se traducen en la obligación de pagar

una indemnización por daños y perjuicios, de manera tal que los efectos de la responsabilidad civil consisten en el nacimiento de una obligación de dar sumas de dinero y, por ende, alcanzan al funcionario sólo en su patrimonio.

En tal sentido, se han de mencionar las conductas delictivas previstas en la legislación penal y civil como una forma de identificar posibles conductas o modos de obrar que, por acción u omisión, pueden derivar de la falta de responsabilidad en el cumplimiento de la función y por ende la obligación de tener que responder por ella.

En primer lugar, corresponde indicar el encuadre penal respecto del sujeto y así vemos que, en todos los tipos penales, puede ser activo o pasivo, por acción u omisión, no hacer lo que se debía.

En cuanto a la intencionalidad y aunque no esté taxativamente previsto en el Código Penal podemos citar al dolo, que consiste en el conocimiento y voluntad de realizar un acto para obtener determinado objetivo –sabe lo que hace y lo que quiere-. La ausencia de alguna de los factores inherentes al dolo nos lleva a la acción culposa.

El dolo será directo cuando el sujeto quiere directamente la producción del resultado y eventual cuando el resultado se le presenta como posible y lo acepta.

La diferencia de concepción entre el Derecho Civil y el Penal radica en que el primero, tiende con su aplicación a resarcir, a recomponer el estado de cosas anterior a la actuación antijurídica del sujeto, mientras que el Derecho Penal es la última herramienta

utilizada por el Estado para asegurar la paz social. La misión fundamental del Penal es la protección de bienes jurídicos. La consecuencia jurídica mayormente aplicada –la pena– ostenta condición de retribución, es decir, se le devuelve al sujeto un mal equivalente al causado a un bien jurídico ajeno. Esa pena puede consistir tanto en la privación de libertad del agente como en la disminución de su patrimonio (multa) o en la pérdida, temporaria o definitiva, del ejercicio de un derecho (inhabilitación).

Sucintamente, puede afirmarse que un *bien jurídico* es el bien o valor merecedor de la máxima protección jurídica; son bienes jurídicos entre otros, la vida, la integridad corporal, la libertad personal, la propiedad, el honor, el orden público, el correcto desenvolvimiento de la Administración Pública, la fe pública, etc.

Cuando el acto del que deriva el daño configura un delito de los tipificados como conductas punibles por el **Código Penal** surge, además de la responsabilidad civil ya citada, la *responsabilidad penal* del funcionario o agente público. En este caso, aparte de la obligación civil de indemnizar el daño producido, el funcionario debe sufrir una condena por el delito, sanción penal que esta vez lo alcanza en su persona. Pero, para que exista responsabilidad penal deberá existir un delito y también, un autor que lo haya realizado.

Por ello, cuando se habla de responsabilidad penal o criminal nos estamos refiriendo a aquella responsabilidad propia de un acto u omisión penado por la ley y realizado por una persona imputable, culpable o carente de excusas y cuyo accionar será sancionado con una pena.



El Código Penal de la República Argentina incluye las siguientes conductas punibles: *Abusos de autoridad o violación de los deberes de los funcionarios públicos, Violación de sellos y documentos, Cohecho, Malversación de caudales públicos, Negociaciones incompatibles con el ejercicio de funciones públicas, Exacciones ilegales,* algunas de las cuales son de alcance para los funcionarios públicos, las cuales no desarrollaremos en extenso pero sí es necesario comentar:

- a) El Fraude contra la Administración Pública según el artículo 174 del Código Penal (penado con prisión de 2 a 6 años) y en casos que el autor fuera empleado público sufrirá inhabilitación especial perpetua.

Esta figura delictiva, también llamada defraudación, consiste en “la obtención de un beneficio legítimo, en perjuicio de otro mediante procedimientos delictuosos que la ley determina y su elemento característico es la prestación voluntaria por parte del sujeto pasivo, cuya voluntad, al efecto, ha sido erróneamente desviada por el agente”.

Se considera que hay 2 tipos de fraudes: el primero de ellos se realiza con una intención financiera clara de malversación del patrimonio estatal; el segundo es la presentación de información financiera fraudulenta como acto intencionado encaminado a alterar las cuentas anuales.

Se observa que esta última tipificación de acto ilícito puede alcanzar la labor de las Contadurías Generales, afectando la responsabilidad de los Contadores Generales, en su carácter de titular del organismo.

Por otro lado, también puede encuadrar la figura de “cómplice” definiendo a éste como “quien presta una ayuda indispensable, para la ejecución del delito. Dicha participación podrá consistir en hacer o no hacer”.

- b) Abuso de Autoridad (artículo 248). Este delito se configura cuando un funcionario público dicta resoluciones u órdenes contrarias a las normas superiores vigentes, ejecuta acciones contrarias a las mismas o no ejecutare las leyes cuyo cumplimiento le incumbiere.

Para la configuración de este delito es suficiente que se haya inferido lesión al orden administrativo mediante la producción de actos maliciosamente ilegales, sin que sea necesario que el abuso de autoridad haya causado algún daño material (Cám. Crim. Corrientes, 16 de marzo 1972, JA, 14-1971-11).

Este delito es pasible de una pena de prisión de 1 mes a 2 años e inhabilitación especial por el doble de tiempo de la condena

- c) Incumplimiento de los Deberes de Funcionario Público. El artículo 249 dispone que será reprimido con multa de \$ 750 a \$ 12.500 e inhabilitación especial de 1 mes a 1 año, el funcionario público que ilegalmente omitiere, rehusare hacer o retardare algún acto de su oficio.

Para Fontán Balestra, entre este artículo y el 248 existe una diferencia. La misma consiste en que los actos mencionados por éste se refieren a la violación o incumplimiento de disposiciones expresas de un cuerpo legal, en tanto que las de aquél afectan al incumplimiento de las funciones administrativas. Es un delito doloso.

Por su parte, Soler opina que el bien tutelado por este artículo es el desenvolvimiento

normal y diligente de la administración y se tiene que referir al incumplimiento de los actos constitutivos de la función, pero no a los que el funcionario deba ejecutar personalmente, pues esta transgresión se sanciona disciplinariamente. Si se tiene presente que la omisión ha de ser maliciosa, cometida ilegalmente y con conocimiento de esa circunstancia., no incurre en este delito, por ejemplo, el empleado que revisa expedientes en cantidad adecuada a una trabajo normal, pese a que se haya tenido que omitir el estudio o la resolución del resto, no obstante el vencimiento de un término legal.

Los delitos anteriormente citados, hacen al obrar del funcionario en forma arbitraria. Además, existen otras tipologías en las que puede incurrir motivado por dádivas u otra forma de orientar la voluntad hacia un fin determinado.

d) Cohecho: El artículo 256 considera la figura del *Cohecho* (más conocida como coima o soborno) que pena al funcionario público que por sí o por persona interpuesta recibiere dinero o cualquiera otra dádiva o aceptare una promesa directa o indirecta, para hacer o dejar de hacer algo relativo a sus funciones, o para hacer valer la influencia derivada de su cargo ante otro funcionario público, a fin de que éste haga o deje de hacer algo relativo a sus funciones.

El concepto de dádiva presenta, para algunos, una connotación económica, pero la interpretación correcta es que aquélla puede ser de cualquier naturaleza, siempre que signifique un beneficio para quien la recibe.

Este artículo, que prevé penas en prisión de 6 meses a 2 años o reclusión de 2 a 6 años e inhabilitación absoluta por 3 a 10 años, trata de proteger la pureza de la función pública.

Cuando el Código Penal habla de “influencia derivada de su cargo” quiere asimilar influencia al concepto de presión cierta y asfixiante, traducida en la posibilidad de represalias contra el funcionario receptor impermeable a ella (Cám. Crim. Cap. Federal Sala VII, 31 agosto 1982).

Este artículo se complementa con el 258 que dice: “será reprimido con prisión de 6 meses a 6 años, el que directa o indirectamente, diere u ofreciere dádivas a un funcionario público, en procura de la conducta reprimida por el artículo 256. Si la dádiva se hiciera u ofreciere a un juez, la pena será de reclusión o prisión de 2 a 6 años. Si el culpable fuere funcionario público, sufrirá además inhabilitación especial de 2 a 6 años en el primer caso y de 3 a 10 años en el segundo”.

Por otra parte, existe una forma de *cohecho moderada* (cohecho impropio o irregular) cuando un funcionario recibe dádivas en función del cargo que ostenta y ya no por su vinculación a un hecho determinado.

Dentro de esta figura se encuadran los “agradecimientos” -cualquiera fuere su forma- en reconocimiento de hechos pasados, aunque no hubiere existido promesa anterior.

Conforme a ello, el artículo 259 dispone que será reprimido con prisión de 1 mes

a 2 años e inhabilitación absoluta de 1 a 6 años, el funcionario público que admitiere dádivas, que fueran entregadas en consideración a su oficio, mientras permanezca en el ejercicio del cargo, al tiempo que el que presentare u ofreciere será reprimido con prisión de 1 mes a 1 año.

También debe tenerse en cuenta que aquellas *Contadurías que todavía detenten el control previo como acto liberatorio* de un pago pueden quedar encuadradas dentro de los alcances del artículo 264 que reprime con inhabilitación especial de 1 a 6 meses al funcionario público que, teniendo fondos expeditos, demorare injustificadamente un pago ordinario o decretado por autoridad competente.

Asimismo, el Código Penal tutela la *información que manejan las Contadurías Generales*; por ello, el artículo 268 reprime con la misma pena que la indicada para el cohecho al funcionario público que con fines de lucro utilizare para sí o para terceros informaciones o datos en carácter reservado, de los que haya tomado conocimiento a través de su cargo, con independencia si se produjo o no perjuicio para la administración.

Al respecto, no debemos olvidar que, merced a la reforma en los sistemas de administración financiera implantados en algunas Contadurías Generales del país, estos organismos han pasado a ser administradores de las bases de datos, con la implicancia y el alcance que al respecto puedan asumir.

Siguiendo el orden del Código Penal, en su artículo 277, encontramos la figura del “*encubridor*” como aquel que, sin promesa anterior al delito, cometiere después de su ejecución alguno de los siguientes hechos: 1) ayudare a alguien a eludir las investigaciones de

la autoridad o a sustraerse a la acción de ésta, u omitiere denunciar el hecho, estando obligado a hacerlo; 2) procurare o ayudare a alguien a procurar la desaparición, ocultamiento o alteración de los rastros, pruebas o instrumentos del delito, o a asegurar el producto o el provecho del mismo; 3) adquiriere, recibiere u ocultare, dinero, cosas o efectos que sabía provenientes de un delito, o interviniere en su adquisición, recepción u ocultamiento, con fin de lucro.

En cuanto al *producto final que surge de la información reunida*, el artículo 300 inc. c) contempla la responsabilidad por balance falso, y si bien el articulado no incluye dentro de los sujetos activos a los funcionarios públicos, dado el avance de la Contabilidad Pública, no sería de extrañar que, vía jurisprudencial, en algún momento alcance a los Contadores Generales.

En tal sentido, vale citar que si bien la legislación habla de “balance”, podemos coincidir que dicha terminología es incorrecta o al menos insuficiente porque el delito no se limita a la información contenida en los estados contables sino que abarca a toda la clase de documentos que se utilizan para informar respecto de las cuentas del ente, informes, las actas y las memorias.

Existen otra responsabilidad que interesa más concretamente a la organización. Se trata de *la administrativa*, que es la que se exige a sus agentes, a fin de mantener la disciplina y la base de la organización jerárquica. La llamaremos *responsabilidad disciplinaria*, y por ella el funcionario que incurre en actos susceptibles de originar daños de menor importancia a la hacienda pública, es pasible de sanciones especiales que alcanzan al agente únicamente en

sus derechos como funcionario, y no en su patrimonio o en su libertad.

A modo de complemento vale citar que algunos funcionarios, dadas la índole y la importancia del cargo que ejercen, por las irregularidades que cometieren están sometidos a una responsabilidad distinta de las anteriores por sus efectos y por la peculiar forma de hacerse efectiva: la *responsabilidad política*.

En la Argentina, la responsabilidad tiene un carácter completamente distinto en el orden político; es aplicable a ciertos funcionarios de alta jerarquía, que gozan de inamovilidad y que sólo pueden ser removidos de sus cargos, como ya se mencionara, mediante juicio político iniciado por el Congreso, organismo político máximo, conforme los mecanismos previstos en la Constitución Nacional.

En materia disciplinaria y de ética en la función pública, puede citarse la Ley N° 25.188 (promulgada el 26 de octubre de 1999), que establece un conjunto de deberes, prohibiciones e incompatibilidades aplicables, sin excepción, a todas las personas que se desempeñen en la función pública en todos sus niveles y jerarquías, en forma permanente o transitoria, por elección popular, designación directa, por concurso o por cualquier otro medio legal, extendiéndose su aplicación a todos los magistrados, funcionarios y empleados del Estado.

En dicho contexto, se entiende por función pública, toda actividad temporal o permanente, remunerada u honoraria, realizada por una persona en nombre o al servicio del

Estado o al servicio del Estado o de sus entidades, en cualquiera de sus niveles jerárquicos.

Dicha ley ha sido reglamentada por el Decreto N° 164 del 29 de diciembre de 1999, el que entre otros aspectos dispone acerca del régimen de obsequios a funcionarios públicos.

Asimismo, conforme el Decreto N° 1.162 del 6 de Diciembre de 2000, se reglamentó en el ámbito nacional la obligación de los funcionarios o empleados públicos, de poner en conocimiento ante la Oficina de Anticorrupción, los hechos o pruebas que fundamentan la presunción de la comisión de los delitos perseguibles de oficio que adviertan en el ejercicio de sus funciones.

Como consecuencia de ello, el citado decreto obliga a los Contadores Generales a denunciar aquellos actos presumiblemente ilícitos que adviertan sobre los que tengan conocimiento durante el ejercicio de su función.

En tal sentido, no debemos asimilar el concepto de ilícito al de delito, entendiendo por éste, sólo a las violaciones al Código Penal, sino que corresponde otorgar un alcance amplio e incluir en aquel a toda violación a una norma legal.

Consecuentemente, la sobreejecución de un presupuesto o el no registro de un gasto devengado, configuran un delito y es obligación de los Contadores Generales, por la vía jerárquica, efectuar la pertinente denuncia.



Al respecto, tal criterio ha sido recogido por el artículo 3º inciso a) de la Ley N° 25.152 que establece:

*“a) No podrán incluirse como aplicación financiera (amortización de deudas) gastos corrientes y de capital que no se hayan devengado presupuestariamente en ejercicios anteriores, excepto la atención de las deudas referidas en el inciso f) del artículo 2º de la presente ley;”*

En el Estado Nacional, todo proceso de investigación administrativa se rige por el Decreto N° 467 de fecha 13 de Marzo de 1999 y alcanza al personal comprendido en el Régimen Jurídico Básico de la Función Pública, al docente incluido en estatutos especiales y a todo aquel que carezca de un régimen especial en materia de investigaciones.

#### **b) Responsabilidad profesional**

En el ejercicio de sus tareas diarias, los funcionarios de los Organismos del Estado ejecutan las funciones propias de las competencias del área en que revistan. Es así que nos encontramos con abogados, médicos, economistas, contadores, arquitectos, etc.

Conforme las leyes vigentes, los profesionales en ciencias económicas en general y los contadores públicos en particular, se encuentran sometidos en el cumplimiento de su profesión a las disposiciones del Código de Ética del Consejo Profesional que los agrupa.

En este sentido, el ámbito de desempeño de la labor sea, sector privado o sector

público, no genera motivo de diferencias en cuanto a la responsabilidad de los profesionales que se desempeñan en cualquiera de ellos, toda vez que ambos son igualados, con relación a ella, por el ejercicio profesional de una actividad regida por leyes específicas.

En la medida que para el desempeño de la función se requiere título habilitante y se ejerzan tareas profesionales, el funcionario está alcanzado por las normas técnicas, éticas y disciplinarias propias de su colegiatura.

Introduciéndonos someramente en las normas vigentes de la profesión, advertimos que la Resolución Técnica N° 7 en la Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas –FACPCE- establece el “principio de independencia”, el que podemos vincular rápidamente con el de “libertad” que ya se comentara al inicio, libertad para que ninguna causal condicione su actividad profesional.

La responsabilidad de los estados contables no sólo recae en quien los elabora, sino también en quienes los han ordenado y quienes los han consentido. No obstante ello, profesionalmente, quien firma es el responsable.

*En materia de actuación profesional, la Ley N° 466 de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, establece en su artículo 27 que: “serán objeto de sanción disciplinaria: los actos u omisiones que incurran los graduados inscriptos en la matrícula, que configuren violación de los deberes inherentes al estado o ejercicio profesional de conformidad con las disposiciones del Código de Ética”.*

*Por su parte, el artículo 31 dispone que: “ Las acciones disciplinarias contra los matriculados prescriben a los cinco años de producirse el hecho que las motive”.*

De lo expuesto, surge indubitadamente que es responsabilidad de todos los profesionales en Ciencias Económicas, en el ámbito de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, cumplir con las normativas técnicas y las disposiciones del Código de Ética.

Este último exige que los profesionales deben actuar siempre con integridad, veracidad, independencia de criterio y objetividad. También tienen la obligación de mantener su nivel de competencia profesional a lo largo de toda su carrera.

Y en este punto debemos volver a la pregunta efectuada respecto de las responsabilidades inherentes a la información que emiten las Contadurías Generales y que son refrendadas por el Contador General.

Si bien en la actualidad el régimen de concursos establecidos por el Sistema Nacional de la Profesión Administrativa (SINAPA) exige por lo general que, para ser titular de una Dirección General de Administración el candidato debe poseer un título profesional habilitante, éste no siempre es requerido para el caso de tratarse de una profesión no afín a las Ciencias Económicas.

No obstante ello, en gran número de oportunidades, estos Directores deben firmar documentación de diverso tipo tal como estados contables, proyecciones financieras, análisis económicos, etc. Es decir, deben realizar actividades reservadas para profesionales graduados

en Ciencias Económicas, sin ser graduados en ella.

Es aquí donde el funcionario público, profesional en ciencias económicas, se ve en franca desventaja respecto de otro que no lo es, porque al firmar un informe erróneo puede recibir, además de alguna de las sanciones ya comentadas al tratar el tema de la responsabilidad jurídica, aquellas previstas en los códigos disciplinarios de su consejo profesional. Entonces surge la pregunta respecto de quien sanciona profesionalmente, por ejemplo, al abogado o al ingeniero titular de un Servicio Administrativo que firma un balance técnicamente erróneo. La respuesta es sencilla: NADIE. No le corresponde a su Colegio Profesional, porque no incumplió ninguna de sus normas y el Consejo de Ciencias Económicas tampoco, debido a que no tiene competencia.

Y la cuestión continúa. Es de conocimiento que dentro del régimen de la Nación y en las Provincias que han adherido, los registros son elaborados e ingresados al Sistema por las Unidades de Registro Primario y, con la información que brindan las Contadurías de los Organismos, la Contaduría General debe confeccionar los Estados Contables y demás documentación para elevar al Congreso Nacional o a las legislaturas provinciales.

En este esquema de razonamiento, el Contador General debe considerar por buena y tomar como base de sus Estados Contables, información técnica incorrecta y por ende tornar como erróneos o falsos a aquellos, quedando su autor sujeto a sanciones de carácter profesional.

Surge, asimismo, una segunda pregunta ¿Le cabe responsabilidad profesional al

Contador General que firma un Estado basado en información técnica incorrecta?.  
Objetivamente sí, porque es el propio Código de Ética el que dice: *“En los asuntos en que requieran la actuación de colaboradores, deben asegurarse la intervención y supervisión personal de los profesionales, mediante la aplicación de normas y procedimientos técnicos adecuados a cada caso.”*

De resultas de ello, arribamos a una cuestión paralela, que puede ser motivo de otro trabajo, y nos preguntamos ¿El funcionario público que ejerce competencias profesionales que no le son afín a su título profesional, comete ejercicio ilegal de la profesión?.

El tema no es menor y creo que obliga a redefinir los perfiles que se solicitan, para ocupar un cargo, cuya mayor responsabilidad incumbe a cuestiones de orden administrativo – contable (tanto sea presupuestaria o financiero- patrimonial).

### **c) Responsabilidad Social.**

Finalmente, he de referirme al último aspecto de la responsabilidad que he querido abordar, y no último porque sea el de menor relevancia, sino porque he creído que es el de mayor trascendencia e importancia. Me refiero a la *Responsabilidad Social*.

Este tipo de responsabilidad la podemos definir como la obligación del Contador General de brindar en todo momento una información veraz y oportuna que transparente los actos de gobierno.

Ahora bien, considerado el tema en lo que se refiere a la responsabilidad tanto desde el punto de vista jurídico como profesional, conceptualizaré lo que es, a mi entender, la mayor de las responsabilidades, *la responsabilidad del Contador frente a su conciencia y por ende ante la sociedad.*

Desde este ángulo, la contabilidad no debiera, o no debe, ser “cómplice” de situaciones donde no se brinde al ciudadano el estado real de la marcha de las finanzas públicas, debiendo en todo momento transparentar las gestiones de gobierno y ser una de las herramientas fundamentales en la lucha contra la corrupción, entendiendo por ésta al “abuso del poder público en beneficio privado” (Enciclopedia de las Ciencias Sociales). Significa, en definitiva, apartarse de las normas y leyes vigentes y configura un mal enraizado desde los albores de la humanidad en todos los países del mundo, en algunos más y en otros menos, pero ninguno, lamentablemente, está exento de ella.

Considerando a la Contabilidad como el registro sistemático de todas las transacciones de gobierno, se convierte en elemento fundamental para la información pública y la toma de decisiones. Pero, además, debe lucir como factor fundamental para combatir la corrupción.

Nadie puede pretender que los actos ilícitos tengan reflejo contable, pero sí que la contabilidad brinde el marco adecuado que permita el estudio de la gestión administrativa y que, por la vía analítica, posibilite evaluar aquélla y arribar a conclusiones en cuanto a la necesidad de profundizar el estudio respecto de determinados niveles de desvíos y solicitar su

justificación.

Es entonces que, en este aspecto, entra a jugar la responsabilidad de las Contadurías Generales, las que deben procurar dentro de adecuados parámetros de competencia, el permanente desarrollo de técnicas de registro y de medición de resultados.

Incluidas entre estas últimas, podemos mencionar a los indicadores financieros y contables de uso para las administraciones públicas, el desarrollo de sistemas de costos y el mejoramiento en la exposición de los estados contables, a fin de que puedan ser comprendidos por la ciudadanía en su conjunto.

En síntesis, es responsabilidad de las Contadurías Generales procurar que la información que procese y produzca se genere en un ambiente de amplia confiabilidad, seguridad y transparencia, a fin de posibilitar su permanente verificabilidad.

Todo ello debe complementarse con una amplia publicidad y difusión de los estados que se elaboren y de los resultados que se obtengan.

Surge aquí, en este sin fin de vertientes que tiene la temática, otro aspecto a considerar: la actividad de *docencia de las Contadurías Generales*, la que debe estar orientada a que los ciudadanos conozcan las cuestiones básicas de interpretación respecto de la administración de la cosa pública, que no es otra que el manejo de sus propios intereses.

Se trata de la docencia que debe comenzar en la escuela, continuar en la

Universidad así como permanentemente en la acción cotidiana. En este sentido, viene a mi memoria la acción del Dr. Edgar Fernando Nieto Sánchez – ex Contador General de Colombia- autor de una encomiable obra docente, comenzada con los niños y que publicara a modo de síntesis de sus trabajos y ponencias a través de la “Cultura Contable Pública: El Ciudadano accionista del Estado”.

Allí se resume cuál es el rol del ciudadano –rol que a veces resulta desconocido, hasta por él mismo- dentro de la Hacienda Pública y hacia donde debe tender y fluir la información contable en particular y la de la gestión gubernamental en general, a fin de que aquél pueda evaluar la eficiencia y eficacia en el uso de los recursos públicos.

Esta actitud permitirá sentar los fundamentos de un paradigma de gestión que haga suyo el imperativo de la transparencia, del manejo riguroso del gasto público y de la responsabilidad frente a la ciudadanía.

Es por ello, que estos conceptos de transparencia en la información, se están complementando a nivel internacional con leyes de “Acceso a la Información Pública” (en nuestro país existe un proyecto en el Ministerio de Justicia y Derechos Humanos), mediante los cuales los Organismos Públicos están obligados –salvo cuestiones puntuales- a entregar a quien lo solicite toda la información que se encuentre bajo la órbita de su competencia.

Aquellas leyes tienden a garantizarle al ciudadano su derecho de observar, entender y evaluar las acciones de sus funcionarios, constituyendo no solo un elemento de control de los actos de gobierno, sino también un medio para disuadir al funcionario en cuanto



a la adopción de políticas incorrectas.

Viene al caso recordar la relación entre el acceso a la información gubernamental, la rendición de cuentas y la democracia, en las palabras de James Madison (4º Presidente de los E.E.U.U) quien decía: “Un Gobierno popular sin información popular o medios para adquirirla, no es sino el prólogo de una farsa o una tragedia, o tal vez en ambas a la vez”.

Por ello, esa información debe estar disponible sin necesidad que alguien formalmente la solicite. A tal fin, la revolución electrónica que se ha vivido en esta última década, le ha permitido al ciudadano contar con más y mejores herramientas a través de las cuales puede informarse, dando origen a lo que conocemos como “información virtual”.

Surge casi, por decantación, el siempre presente tema del flagelo de la corrupción, que si bien no constituye responsabilidad directa de los Contadores Generales, está en ellos aportar herramientas para combatirla y evitarla.

La corrupción es un fenómeno histórico. Posiblemente, en estos tiempos, las oportunidades para el desvío de fondos públicos en beneficio de particulares es mayor que en otras épocas (o que en la actualidad la presencia de los medios masivos de información permite que se conozcan). Consecuentemente, se advierten los severos problemas que afectan a los países en vías de desarrollo, quienes son víctimas de los efectos de la corrupción, instalada como un mal endémico que debe erradicarse.

Los países desarrollados también sufren sus efectos. Sin embargo, producto de la

evolución del comportamiento de los ciudadanos, en la mayoría de ellos, existen mecanismos institucionales que actúan como verdaderos anticuerpos que los mitigan o reducen.

No obstante ello, la corrupción continúa su lento ( y a veces no tanto) avance y cada país acumula su lamentable propia experiencia.

Los hechos ilícitos están incluidos en las diversas acepciones que conforman el gran tema de la corrupción, debiéndose distinguirse entre los conceptos de fraude y corrupción propiamente dicha:

El **fraude**: propio de la actividad privada, es el conjunto de acciones deshonestas que en forma intencional realizan funcionarios o personas vinculadas a la empresa, con el objeto de obtener un beneficio propio.

Por su parte, la **Corrupción**: más propia del Sector Público, consiste en las acciones ilícitas que practican personas – funcionarios o empresarios- que comprometen la honorabilidad del servidor público, para obtener un beneficio, generalmente económico, a su favor o a la de la entidad o empresas que representa.

Como efectos de la corrupción, podemos citar, entre otros, los siguientes:

- deslegitima el sistema político;
- mala asignación de fondos, de por sí escasos;
- distorsión de los incentivos económicos;
- destrucción del profesionalismo;
- segrega y desanima a los funcionarios honestos;

- impide una correcta planificación y evaluación dado que los datos son falsos;

Es por ello que resulta vital para el desarrollo de un país eliminarla en todas las áreas y niveles de gobierno, encarcelando a los responsables, pues en la medida que no se destruye la organización entera y los factores que la permitieron, se reorganiza.

Sobre este tema, me he permitido incluir como addenda al presente trabajo, un documento para debate, elaborado por la Federación Internacional de Contadores (IFAC), titulado *LA PROFESIÓN DE CONTADURÍA PÚBLICA Y LA LUCHA CONTRA LA CORRUPCIÓN*, del cual podemos extraer una serie de consideraciones de total aplicación a la Contabilidad Gubernamental.

Nadie duda de los perjuicios que derivan de la corrupción, tanto a nivel gubernamental como privado, como del derecho del ciudadano de conocer acerca de la ilicitud de actos, máxime cuando éstos involucran los intereses de la Hacienda Pública. Tampoco está bajo análisis el interés de la población en conocer la marcha de las cuentas públicas, que no es más que saber que hizo su mandante –el gobierno-, con los fondos que le aportara.

Es a este punto al que he pretendido arribar cuando hablé de una responsabilidad y un nivel de castigo superior a las sanciones de tipo penal, disciplinaria, profesional y pecuniaria; me estoy refiriendo a la *sanción social*. Todos conocemos la existencia de zonas grises donde tanto la responsabilidad jurisdiccional como la administrativa (o disciplinaria),

se pierden en torno a verdaderas marañas legales y burocráticas y el “responsable” logra eludir su castigo.

En estos casos, debe prevalecer para aquél, el castigo social, a través del cual toda una sociedad lo aparte por haber omitido el mandato otorgado, burlándose de ella. Cuando se comprenda que la corrupción o el mal desempeño en una función, además de ser un problema económico es un problema ético y moral que no perjudica al “gobierno”, porque el gobierno como institución intelectual no existe, dado que es solo la representación soberana de un pueblo, y cuando se comprenda que el primer perjudicado es la comunidad en su conjunto y que es ella la que debe poner remedios a esas situaciones donde el “responsable” no es alcanzado por las penas legales o administrativas, quizás sea ese el momento en el que un pueblo adquiera su mayor grado de madurez.

Quizá sea ese el momento en que la responsabilidad no estará fijada por códigos o leyes, sino que surgirá de lo profundo de la persona, de la esencia del ser humano, y que el recto obrar estará dado por la conciencia de cada uno.

## **BIBLIOGRAFÍA**

1. Abrales, Sandro: “Delito de Balance Falso – Implicancias para el Profesional en Ciencias Económicas.
2. Atchabahian, Adolfo: “Régimen Jurídico de la Gestión y del Control en la Hacienda Pública”.
3. Atchabahian, Adolfo – Massier, Guillermo: “Curso de Contabilidad Pública”.
4. Alterini, Atilio Anibal – López Cabana, Roberto: “Temas de Responsabilidad Civil”.
5. Barboza, María: “La Responsabilidad del Contador Público a la luz del Código Civil”.
6. Bayetto, Juan: “Contabilidad Pública”.
7. Brodsky, Mario – Gonzalez Rubén: “La responsabilidad Derivada de Informes, Dictámenes, Certificaciones y demás Funciones”.
8. Casal Armando Miguel - Waistein, Mario: “La Actividad del Contador Público y su Responsabilidad Profesional”.
9. Dromi, José Roberto: “Derecho Administrativo Económico”.
10. De Luca, Rubén Mario: “Funcionarios Bonaerenses (1810 – 1899)”.
11. Gómez, Teresa: “La responsabilidad penal del Profesional en Ciencias Económicas”
12. Gordillo, Agustín: “Tratado de Derecho Administrativo”
13. Las Heras, José María: “Administración Financiera Gubernamental”
14. Licciardo, Cayetano A.: “La esencia de la Contabilidad Pública”
15. Licciardo, Cayetano A.: “El Presupuesto como plan de Gobierno y su control a través de la cuenta General del Ejercicio”.
16. Licciardo, Cayetano A.: “La Ley de Contabilidad a la luz de la Teoría de Control”.
17. Licciardo, Cayetano A.: “Alternativas de la ética en la enseñanza profesional”.

**XVI** CONGRESO NACIONAL DE  
CONTADORÍAS GENERALES  
SAN LUIS - 28 -29 – 30 NOVIEMBRE DE 2001

18. Licciardo, Cayetano A.: “Presupuesto y Etica a la luz de la Constitución Nacional”.
19. Licciardo, Cayetano A.: “Curso Introductorio a la Universidad Católica de La Plata”.
20. Manigot, Marcelo: Código Penal de la Nación Argentina – Anotado y Comentado
21. Marienhoff, Miguel: “Tratato de Derecho Administrativo”
22. Ministerio de Economía de la Nación: “Anales de Legislación”
23. Oliveros, Horacio: “Ley de Contabilidad Pública – (Decreto-Ley Nº 23.354)”.
24. Peinador, Antonio: “Moral Profesional”
25. Pérez Colman, Luis J.: “Comentarios a la Ley de Contabilidad”.
26. Proyecto ResponDabilidad/Anticorrupción: “Boletín ResponDabilidad/Anticorrupción”
27. Secretaría de Hacienda: “Fundamentos de la Reforma”.
28. Secretaría de Hacienda: “Manual de Contabilidad”