

“LA RESPONSABILIDAD DEL CONTADOR GENERAL SOBRE LAS BASES DE DATOS”

Lic. Patricia Estela Ricarte
Dr. C.P. César Sergio Duro

XVIII CONGRESO DE CONTADURÍAS GENERALES

SALTA

5 – 7 NOVIEMBRE DE 2003

LA RESPONSABILIDAD DEL CONTADOR GENERAL SOBRE LAS BASES DE DATOS

(Ojos que no ven, ¿administrador que no siente?)

{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. (Dr. Cayetano Licciardo)}

INTRODUCCIÓN

El presente trabajo tiene como objetivo primario puntualizar que la responsabilidad del **administrador de la base de datos central del sistema** (el Contador General, en aquellas legislaciones similares a la ley N 24.156) alcanza a toda transacción sobre la cual el sistema **tomó conocimiento** y no solo por aquellas que fueron objeto de registro.

También se diferenciarán entre las responsabilidades internas y externas en dicha administración. Las **internas o técnicas** - que no son de su directa competencia en su ejecución, pero sí en el control de su desarrollo- y las **externas o funcionales** que hacen directamente a la calidad de la información que ingresa y produce esa base de datos.

Todo ello dirigido a un fin último que es lograr que la información obrante en la base de datos sea completa, veraz, confiable y oportuna a fin de permitir la confección de estados presupuestarios, contables y financieros que permitan la evaluación y el contralor de la gestión de los administradores de la hacienda pública.

MARCO CONCEPTUAL

Como ya ha sido explicado en anteriores exposiciones, la ley 24.156, y normas similares, se basan en el desarrollo de la teoría sistémica, esto es entender a la administración financiera como un conjunto de subsistemas, todos ellos integrados entre si.

Así se tienen entre otros a los de Presupuesto, Tesorería, Deuda Pública, Compras y Contrataciones, los que son integrados al sistema de información financiera a través del sistema de contabilidad.

LAS BASES DE DATOS Y LOS DATOS EN LAS BASES

La base de datos, en un sistema automatizado, es un mecanismo que permite el almacenamiento de la información, la que deberá obrar en archivos fácilmente identificables y tratando que opere con tecnologías de última generación, a fin de obtener una eficiente administración de los datos que procese el sistema.

En síntesis el propósito de una base es contar con una herramienta que permita el proceso de datos con el objetivo de brindar información, razón por la cual le compete la definición de los controles funcionales y técnicos. A partir de este punto se seguirá con el desarrollo de las responsabilidades asociadas a uno y otro aspecto.

Esquemáticamente podemos graficar el funcionamiento del sistema de contabilidad gubernamental de la siguiente forma:

HECHO	ENTRADAS	PROCESO	SALIDAS
Transacciones con incidencia económica financiera	Registro de las transacciones	Base de Datos	Registros y Estados varios

Responsabilidades Técnicas:

Dentro del esquema precedentemente indicado, se desarrollan tareas de tipo técnico, a los efectos de administrar una base de datos, que, si bien no son ejecutadas en forma directa por el Responsable de los Datos de la Base, éste debe asegurarse que en efecto se desarrollen, a fin de cumplir con su objetivo primario de calidad de la información procesada.

Los aspectos técnicos sobre los cuales debe prestar su especial atención son:

- La administración técnica: Seguridad (normas de asignación de accesos según sus niveles o passwords, procesos de emergencia / contingencia), performance; instalación de la base, comunicación, conectividad.
- Desarrollo de programas: Validaciones o controles de congruencia, según reglas funcionales (evita omisiones de datos claves al ingreso o bien que una partida presupuestaria coincida con el carácter del Organismo, o bien que el beneficiario exista con sus datos ingresados, etc)
- Auditorías técnicas del sistema: Controles cruzados sobre información ingresada (algoritmos de control técnico. Ej: cantidad de formularios ingresados versus cantidad de formularios aplicados contablemente), diferenciados de los controles de consistencia propios de las reglas de ejecución presupuestaria o contable (“reglas del negocio”).

Los aspectos técnicos enunciados tienen alto impacto en la relación del usuario con el sistema, ya que deben asegurar que esta interacción (sistema-usuario) resulte **confiable, ágil, oportuna**.

Básicamente el usuario se relaciona con el sistema en dos eventos importantes que podemos resumir como:

1- Ingreso de Información

2- Solicitud de Información

En cada uno de estos eventos adquieren mayor preponderancia algunos de los elementos técnicos considerados (si bien todos siempre se encuentran presentes interactuando de manera integrada):

➤ **Ingreso de Información:**

- *Seguridad:* Controles en los accesos e identificación de los usuarios que registran (graban) la información en la base (Alta, Baja o Modificación de datos).
- *Performance:* Agilidad en los procesos de actualización, que favorecen la productividad operativa en la carga.
- *Validaciones:* Asegura la completitud y la racionalidad de los datos requeridos para la carga.

➤ **Solicitud de Información:**

- *Seguridad:* Siempre presente con el propósito de asegurar la confidencialidad de los datos (determinar los usuarios para el acceso a los distintos niveles de información)
- *Performance:* Con el propósito de agilizar los procesos de consulta y proveer información oportuna para la toma de decisiones.
- *Auditorías Técnicas:* Controles internos diarios sobre la actividad de actualización de la base, a los efectos de asegurar que los datos consultados resulten confiables.
- *Instalación – Comunicación - Conectividad:* Permitir la conexión/comunicación entre distintas bases a los efectos de cruzar información o lograr información más amplia de los tópicos en cuestión.

Responsabilidades Funcionales:

Éstas si ya hacen en forma directa a la responsabilidad del Contador General, dado que se enmarcan entre sus funciones de suministrar información con todos los atributos de calidad que ésta requiere, según la teoría contable.

Entonces cabe preguntarnos cuáles son esas responsabilidades, causales de las mismas, alcance, para qué se desarrollan, prevenciones, controles formales y de consistencia.

Objetivo del Sistema Contable

Como ya se dijera, el sistema de contabilidad gubernamental tiene por objeto, entre otros:

❖ *Registrar sistemáticamente **todas** las transacciones que se produzcan y afecten o puedan afectar la situación económico financiera de las jurisdicciones y entidades.*

Este es uno de los aspectos fundamentales del problema. En la base de datos el presupuesto y la contabilidad están integrados mediante una matriz de relación presupuestaria contable que traduce en cuentas de la contabilidad patrimonial las distintas partidas presupuestarias, por objeto del gasto, permitiendo el apareamiento del devengado presupuestario con el contable.

En este sentido es importante recordar que la formulación presupuestaria debe contemplar la regla de la generalidad –comprensiva de los principios de la “universalidad” y “unidad”, por lo cual el presupuesto debe contener en un solo documento la totalidad de los recursos y gastos de la hacienda pública y sin compensación entre ellos.

El principio de universalidad implica que el presupuesto, entendiendo éste como un acto administrativo con alcance jurídico, contable y económico, debe contener la totalidad de los gastos que realizará el Estado para el cumplimiento de sus fines, limitando la discrecionalidad del funcionario público en el manejo de los recursos.

Tal concepto implica que el administrador de los fondos públicos solo podrá gastar por los conceptos y montos autorizados por el Poder Legislativo. Erogar en gastos no autorizados o por montos mayores al crédito constituye una violación a la ley, y por ende, un delito (con el alcance que mas adelante se le dará).

Por ello, a fin de registrar en forma adecuada y oportuna un gasto, su contabilización debe efectuarse de inmediato a su devengamiento, entendiendo por éste al acto jurídico por el cual se produce una modificación cuantitativa o cualitativa en el patrimonio de la hacienda pública.

Este aspecto, si bien puede parecer nimio o menor, resulta de fundamental importancia al momento de determinar la calidad de la información contable que surge de la base de datos, dado que si un gasto no es devengado cuando corresponde (ya sea por falta de crédito y/o cuota presupuestaria o financiera) o se permiten compensaciones entre recursos y gastos (a fin de minimizar éstos), se estaría admitiendo el ingreso de información parcializada con lógica consecuencia en las salidas de información.

Consecuentemente, de la conjunción del principio presupuestario de la generalidad y del requisito legal del registro de la totalidad de las transacciones, se puede concluir que en el sistema deben registrarse todos los hechos que afecten el patrimonio, con prescindencia si tienen o no sustento presupuestario.

Por ende, la contabilidad debe ser el fiel reflejo de las transacciones realmente realizadas (jurídicamente devengadas) por los entes del Sector Público y no sólo de aquellas que el sistema ha capturado o permitido que se capturen.

Adicional a ello, corresponde destacar los efectos en los registros de la diferencia de criterios entre el sistema presupuestario y el contable, tales como las amortizaciones, diferencias de cambios, permutas, provisiones, etc., algunas de las cuales no tienen reflejo presupuestario (amortizaciones de bienes) y otras tienen diferente tratamiento (criterio contable en la activación de gastos hasta la puesta en marcha del bien y posteriores a resultado y que presupuestariamente se incluyen siguiendo la partida principal del objeto del gasto).

❖ **Procesar** y producir información financiera para la adopción de decisiones por parte de los responsables de la gestión financiera pública y para terceros interesados, principalmente, los Órganos de Control, el Parlamento y la Ciudadanía (el principal accionista del Estado¹).

El proceso de la información y la calidad de las salidas de información constituyen otros de los aspectos a velar por el Contador General.

En tal sentido, el sistema está organizado a partir de unidades de registro primario, responsables del ingreso y administración de los datos que hacen a su ejecución presupuestaria y contable y de transferir a la base central del sistema los datos necesarios para que la Contaduría General, en su carácter de integradora y centralizadora de la información produzca los estados que determinan las normas vigentes.

Uno de los requisitos básicos del sistema es el **registro único**, por el cual las transacciones se registrarán una sola vez y a partir de ese registro único se deberán obtener todas las salidas de información que requiera la contabilidad.

En otro orden de cosas, el responsable de la base debe extremar los recaudos que impidan la **manipulación de las bases**. A tal fin deben minimizarse los registros manuales en detrimento de registros informáticos.

Si bien la informática ha resultado un elemento agilizador en el procesamiento de la información, todavía subsisten en el sistema los requisitos legales de los libros de contabilidad previstos en el Código de Comercio de la República Argentina, tales como prohibición de borrar asientos o intercalarlos, etc.

Acá se asumen los riesgos de su manipulación externa al sistema con utilitarios de oficina. La posibilidad de eliminar asientos y su posterior reenumeración asientos. A tales fines deben quedar claramente registradas en el sistema tanto la fecha de registro como la fecha valor, entendiendo a la primera como la de ingreso al sistema de la transacción y la segunda la de impacto en la contabilidad.

¹ Según Edgar Nieto Sanchez ,ex Contador General de la República de Colombia)

A tal fin de es fundamental importancia la determinación de precisos controles que, mediante pistas de auditoría, permitan detectar cualquier alteración –voluntaria o no- de los datos en la base.

El sistema de contabilidad como elemento del control

Además de ser utilizado como elemento sintetizador de las transacciones, el sistema de contabilidad debe servir como elemento base para el control de las operaciones.

Por ello restringir el registro de los datos a ingresar al sistema (como ya se dijo por falta de crédito y/o cuotas), mediante el establecimiento de controles que rechace una transacción jurídicamente concluida constituye una seria limitación al accionar de los organismos de control dado que carecerán de un elemento sustancial a partir del cual podrán evaluar la gestión.

Respecto de ello, podemos determinar la aplicación en el sistema de dos tipos de controles:

- a) **preventivos:** su establecimiento permitirá evitar la prosecución y consumación de un acto incompleto o violatorio de las normas legales. Como ejemplo de los violatorios podemos citar comprometer una partida presupuestaria sin contar con el crédito suficiente, o bien girar órdenes de pago contra la Cuenta Única del Tesoro sin contar con fondos suficientes en la cuenta escritura. En cuanto a los incompletos, podemos incluir a los formales que exigen la cobertura de determinados campos de la información.
- b) **Informativos:** permiten la verificación o control, a través del registro y exposición, de la ejecución y culminación de una determinada transacción. En el caso podemos citar el registro del ingreso de un bien que, a pesar de no contar con crédito y cuota, fue jurídicamente devengado naciendo una obligación de cancelación por parte del Estado.

En consecuencia, en la medida que el sistema no registre la totalidad de los hechos jurídicamente devengados, su salida de información será parcial y ocultará las

acciones u omisiones de los administradores y no reflejará los reales compromisos asumidos por la hacienda pública.

Por el contrario si se admite el registro de ellas, los responsables del control podrán requerir el deslinde de responsabilidades, dado que no todo gasto devengado sin respaldo presupuestario constituye una falta por parte del administrador.

Ahora bien, cabe preguntarnos, ¿en el caso que una transacción sea informada por el ejecutor (mediante la transmisión electrónica de la información) y los controles del sistema la rechace (ya sea por errores formales o de fondo) quien es responsable de la omisión en los registros? ¿aquél que informó su violación a la norma presupuestaria o quien cerró los ojos del registro y no quiso darse por enterado? ¿y quién asumirá la responsabilidad por los devengados no registrados y por ende la incompleta salida de información?

RESPONSABILIDAD LEGAL, PROFESIONAL, SOCIAL Y PENAL

Conforme el desarrollo anterior evaluaremos en esta instancia los distintos tipos de responsabilidades, de quien habiendo tenido la obligación de tomar conocimiento o tomó conocimiento, la omitió al no permitir su registro.

En ***materia administrativa*** podemos citar el Decreto N° 1.162 del 6 de Diciembre de 2000, mediante el cual 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, por el citado decreto se obliga a los funcionarios públicos (en este caso a los responsables de las bases de datos centrales) a denunciar aquellos actos presumiblemente ilícitos que adviertan o **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 sobre ejecución 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.

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 estas responsabilidades, 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.

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 claro el artículo en razón de penar no sólo el delito de acción (ej. la sobreejecución), sino también la de omisión (no informar o no incluir en registros).

En materia civil, 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.

Asimismo, 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. En el caso de omisión de registros podríamos encuadrar la acción en esta última.

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** (la que se ve afectada por información incompleta), etc.

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”. En este caso, la adopción de controles que rechacen transacciones, estaría impidiendo que se tome conocimiento de un hecho contrario a la norma legal (ley de presupuesto).

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. Este artículo lo podemos relacionar con la obligación prevista en el Decreto N° 1.162, anteriormente citado.

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, que no se inscriben dentro de la temática del presente trabajo, y que a continuación se citan:

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).

Dicho articulado 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.

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 y con posibilidad de encuadrar el accionar del administrador de la base de datos, 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.

Por último, y quizás una de las figuras que mas encuadren en la temática, 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.

Otras de las obligaciones de los responsables de las bases de datos, surgen de las propias reglamentaciones del ejercicio de su actividad u oficio y son las que encuadran dentro del título de las **Responsabilidades Profesionales**, derivadas en este caso de la aplicación de los principios y normas contables. Específicamente en los Principios y Normas de Contabilidad Generalmente Aceptados de Aplicación para el Sector Público Nacional (aprobados por la Resolución N° 25/95 de la Secretaría de Hacienda).

Finalmente, debemos abordar el último aspecto de la responsabilidad, y no último porque sea el de menor relevancia, sino porque he creído que es el de mayor transcendencia e importancia dentro de la relación gobernante – gobernado, y es el referido 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.

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.

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, es decir, lograr el mayor grado de “responsabilidad” posible.

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”, mediante las 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”.

Este nuevo enfoque informativo, ha permitido que se pueda monitorear, a través de Internet, la ejecución de las cuentas públicas y demás información complementaria.

Ahora bien, nada de ello tendrá utilidad si no se tiene la certeza que las salidas de información contienen la totalidad de las transacciones ejecutadas por el funcionario responsable de administración de los fondos públicos.

CONCLUSIÓN

El establecimiento de controles en los sistemas deben cumplir el doble objetivo de prevenir o evitar la comisión de actos contrarios a las normas vigentes y, de no ser posible ello, reflejarlos con la mayor claridad y precisión a fin que se adopten las medidas correctivas a nivel registral y se inicien las acciones tendientes a deslindar las pertinentes responsabilidades.

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”.
18. Licciardo, Cayetano A.: “Presupuesto y Ética 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 N° 23.354)”.
24. Peinador, Antonio: “Moral Profesional”
25. Pérez Colman, Luis J.: “Comentarios a la Ley de Contabilidad”.
26. Programa de la Reforma de la Administración Financiera Gubernamental. Secretaría de Hacienda-1992.
27. Proyecto ResponDabilidad/Anticorrupción:
Boletín ResponDabilidad/Anticorrupción.
28. Secretaría de Hacienda: “Fundamentos de la Reforma”.
29. Secretaría de Hacienda: “Manual De Contabilidad”.