

**Auditoría gubernamental: el caso argentino en la Ley N° 24.156<sup>1</sup>**  
**Government audit: the Argentine case in Law No. 24.156**

Por Joaquín Pinotti\*

RESUMEN

En 1992 se sancionó la Ley de Administración Financiera y Sistemas de Control del Sector Público Nacional (LAFSC). Un nuevo paradigma surgió en materia de auditoría de la gestión pública, que dejó atrás el viejo modelo del Tribunal de Cuentas de la Nación.

La LAFSC dividió el control en dos grandes tipos. Por un lado, el control interno, a cargo de la Sindicatura General de la Nación (SIGEN), coadyuvado por las Unidades de Auditoría Internas; un sistema de organización administrativa descentralizado, en cabeza de entes y órganos unipersonales, dependientes del Poder Ejecutivo Nacional y, por otro lado, el control externo, en el ámbito del Congreso de la Nación, a cargo de órganos colegiados, tales como la Auditoría General de la Nación (AGN), en coordinación con la Comisión Mixta Parlamentaria Revisora de Cuentas.

La ley en cuestión pretendió hacer camino hacia un modelo de control público de la auditoría gubernamental, basado en los principios de eficacia, eficiencia y economía. A veinticinco años de su sanción, ¿hoy podemos asegurar que el modelo control público cumple con tales principios?

Para poder resolver el presente interrogante, proponemos un análisis dogmático de la Ley N° 24.156, mediante el estudio de los debates parlamentarios de la sanción de la LAFSC, los debates convencionales de la reforma constitucional de 1994 y la jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia de la Nación en la materia.

ABSTRACT

*In 1992, the Law on Financial Administration and Control Systems of the National Public Sector (LAFSC) was passed. A new paradigm emerged in the area of government auditing, leaving behind the old model of the Tribunal de Cuentas de la Nación.*

*The LAFSC divided the control into two major types. In one side, the internal control in charge of the Sindicatura General de la Nación (SIGEN), assisted by the Internal Audit Units; a system of decentralized administrative organization, headed by entities and unipersonal bodies, dependent on the President and, on the other side, external control, within the scope of the National Congress, in charge of collegiate bodies, such as, the Auditoría General de la Nación (AGN), in coordination with the Comisión Mixta Parlamentaria Revisora de Cuentas.*

*The law in question sought to open the path towards the public control model of government audit based on the principles of effectiveness, efficiency and economy. After 25 years of its sanction, can we now ensure that the public control model complies with these principles?*

---

<sup>1</sup> Este trabajo está basado en los resultados obtenidos en el proyecto de investigación desarrollado en el marco del Instituto de Investigación de la Facultad de Ciencias Jurídicas de la Universidad del Salvador.

\* Abogado (UB). Magíster en Administración y Políticas Públicas (UdeSA) y maestrando en Derecho Administrativo de la Universidad Austral (UA). Becario del Instituto de Investigación (USAL). Profesor auxiliar en la cátedra de Derecho Administrativo, en la carrera de Abogacía Franco-argentino (USAL), y jefe de trabajos prácticos en la cátedra de Derecho Administrativo (UB). Auditor superior de la Sindicatura General de la Ciudad.

*In order to solve this question, we propose a dogmatic analysis of Law No. 24.156 through the study of parliamentary debates on the sanction of the LAFSC, the conventional debates of the constitutional reform of 1994 and the jurisprudence of the National Supreme Court of Justice in the matter.*

#### **PALABRAS CLAVE**

*Auditoría gubernamental, Sindicatura General de la Nación, Auditoría General de la Nación, eficacia, eficiencia, economía*

#### **KEYWORDS**

*Government audit – Sindicatura General de la Nación – Auditoría General de la Nación – effectiveness – efficiency – economy*

### Introducción<sup>2</sup>

La democracia, nos enseñan Llerena y Ventura<sup>3</sup>, es un sistema por el cual no se procura lograr objetivos colectivos, sino fortalecer las condiciones en las que los ciudadanos realizan el control sobre los actos de gobierno y los medios utilizados para la consecución del bien común. Esta definición un tanto particular sobre el régimen democrático de gobierno nos permite identificar la función de control como un elemento esencial de aquel. Así, el control se presenta en el derecho constitucional y administrativo nacional como un prerequisite de la responsabilidad del Estado<sup>4</sup>. En otras palabras, el control o auditoría gubernamental está inmerso en la propia conceptualización del Estado de derecho moderno y de los dogmas y normas que rigen las bases fundacionales de toda república democrática. Este el origen de nuestra fiel convicción en la importancia de la temática, sujeta a análisis en la presente investigación.

### Concepto y antecedentes de la auditoría gubernamental

La auditoría gubernamental puede ser definida como una actividad propia de la función administrativa del Estado, de carácter profesional, que procura realizar un examen de las transacciones financieras, cuentas e informes, incluyendo una evaluación del cumplimiento de las leyes y disposiciones legales vigentes, revisión de la eficiencia y economía en el uso de los recursos. Un análisis que constate si los resultados esperados se han alcanzado efectivamente, todo ello con el propósito de producir informes que cubran los aspectos señalados<sup>5</sup>.

En igual sentido, la Organización Internacional de las Entidades Fiscalizadoras Superiores (INTOSAI) describe la actividad fiscalizadora en el ámbito gubernamental como un “proceso sistemático en el que de manera

<sup>2</sup> Quisiera extender mi agradecimiento a la Dra. Claudia Barelli que, con su metodología de investigación, me aclaró el camino hacia el conocimiento desarrollado en el presente trabajo.

<sup>3</sup> LLERENA, Juan Amadeo & VENTURA, Eduardo, *El orden político. Democracia Constitucional*, AZ-editorial, Buenos Aires, 1994, p. 361.

<sup>4</sup> DROMI, Roberto, *Derecho Administrativo*, Ciudad Argentina, Buenos Aires, 2006, p. 1354.

<sup>5</sup> NUÑEZ, José Ariel, *Manual de Auditoría Gubernamental: Control democrático contra la corrupción y el despilfarro*, RAP, Buenos Aires, 2006, p. 17.

objetiva se obtiene y se evalúa la evidencia para determinar si la información o las condiciones reales están de acuerdo con los criterios establecidos”<sup>6</sup>.

Su finalidad es esencial al sistema democrático, ya los órganos legislativos y de control y la ciudadanía son convertidos en insumos de información y evaluaciones independientes y objetivas, relativas a los proyectos, planes y políticas públicas llevadas adelante por el gobierno, en particular, y el Estado, en general. De este modo, la comunidad fortalece su relación con los gobernantes, ya que se fomenta la rendición de cuentas, el actuar ético y la posibilidad de generar cambios basados en información independiente, objetiva y confiable.

“Las Entidades Fiscalizadoras Superiores (EFS), o sea, las máximas autoridades en control gubernamental; deben tener un interés fundamental en el buen gobierno, la rendición de cuentas y la transparencia [...], y están convencidas de que buenos sistemas de auditoría, bien organizados e independientes, ayudan a mejorar y a hacer más transparente el control [...], contribuyendo de este modo a su economía, eficiencia y efectividad”<sup>7</sup>.

De lo señalado anteriormente por el organismo internacional de mayor prestigio en la temática, podemos concluir que existen tres principios fundamentales que deben, inexorablemente, hallarse en la actividad de un órgano de control estatal: la eficacia, la eficiencia y la economía. Estos principios son conocidos en la doctrina mayoritaria como las 3 E de la auditoría gubernamental. La eficacia es entendida como la consecución de los objetivos propuestos. Por su parte, la eficiencia puede ser definida como la obtención de un máximo rendimiento con la menor utilización de los recursos disponibles. Finalmente, la economía es el principio de auditoría gubernamental que apunta al mantenimiento de bajos costos en el ejercicio de la competencia encomendada.

De esta manera, los principios fundamentales de la fiscalización gubernamental encomiendan, a cada órgano administrativo a cargo de la función de auditoría, las siguientes tres acciones: a) el control de la eficacia con que se han llevado a cabo los objetivos de la entidad fiscalizada y del impacto de los resultados alcanzados en relación con los pretendidos; b) el control de la eficiencia en la utilización de los recursos humanos, financieros y de cualquier otro tipo junto, con el examen de los sistemas de información, de las medidas de gestión y de control y seguimiento, y de los procedimientos seguidos por las entidades fiscalizadas para corregir las deficiencias encontradas; y, c) el control de la economía de las actividades administrativas, de acuerdo con principios y prácticas administrativas razonables y con políticas gerenciales<sup>8</sup>.

En la República Argentina, la auditoría gubernamental es una actividad que encuentra su inicio en la reforma del sistema de control nacional. En 1992 se sancionó la Ley de Administración Financiera y Sistemas de Control del Sector Público Nacional (LAFSC). Bajo el número 24.156, un nuevo paradigma surgió en materia de auditoría de la gestión pública, dejando atrás el viejo modelo del Tribunal de Cuentas de la Nación. La LAFSC determinó así que la administración financiera comprende el conjunto de sistemas, órganos, normas

---

<sup>6</sup> INTOSAI. *Principios fundamentales de auditoría en el sector público*, 2013. URL: <http://www.intosai.org/>

<sup>7</sup> INTOSAI. *Principios para las mejores prácticas de auditoría de las instituciones internacionales*, 2004. URL: <http://www.intosai.org/>

<sup>8</sup> *Ibídem*.

y procedimientos administrativos que hacen posible la obtención de los recursos públicos y su aplicación para el cumplimiento del fin esencial del Estado: el bien común<sup>9</sup>.

María Estela Moreno señala que el control público en el sistema nacional pasa por un proceso de cambio, en el que el esquema de Tribunales de Cuentas –que responde al antiguo método auditor– fue paulatinamente reemplazado por la división del sistema de control, establecido en la Ley N° 24.156: Sistema de Control Interno y Sistema de Control Externo<sup>10</sup>. Tal como lo señala la autora citada, la LAFSC dividió al control en dos grandes tipos. Por un lado, el control interno a cargo de la Sindicatura General de la Nación (SIGEN), coadyuvado por las Unidades de Auditoría Internas. Se trata de un sistema de organización administrativa descentralizado, en cabeza de entes y órganos unipersonales, dependientes del Poder Ejecutivo Nacional. Por otro lado, el control externo, en el ámbito del Congreso de la Nación, y a cargo de órganos colegiados, tales como la Auditoría General de la Nación (AGN), en coordinación con la Comisión Mixta Parlamentaria Revisora de Cuentas (CMPRC).

Entre sus disposiciones, la LAFSC definió a las tareas de auditoría como “un servicio a toda la organización y consiste en un examen posterior de las actividades financieras y administrativas de las entidades a que hace referencia esta ley”<sup>11</sup>. Asimismo, dejó plasmada la existencia de un sistema de control integral e integrado que debe abarcar los aspectos legales, presupuestarios, financieros, patrimoniales, normativos y de gestión de los procedimientos de gestión y de toma de decisiones gubernamentales<sup>12</sup>. Es por ello que, *prima facie*, se puede aseverar que la ley en cuestión pretendió hacer camino hacia el modelo de control público de la auditoría gubernamental.

El control existe en la medida en que resulta posible pasar de la detección de la falta de legalidad, mérito y oportunidad a acciones correctivas. De no ser así, no se ha cumplido el fin perseguido y el problema es más bien una responsabilidad por los hechos que resultan irreparables<sup>13</sup>.

Sin perjuicio del último postulado presentado, aún surge el interrogante que motiva el presente trabajo: ¿la Ley N° 24.156, diseñadora del nuevo modelo de auditoría gubernamental, es el instrumento legal idóneo para aplicar los principios de eficacia, eficiencia y economía que esta propugna? Para resolver el citado interrogante debemos responder otros, derivados. A saber: ¿el espíritu de la Ley N° 24.156 –a la luz de los debates parlamentarios– contiene los principios de las 3 E de auditoría gubernamental?; ¿los convencionales constituyentes, al jerarquizar con rango constitucional –a través del artículo 85 de la Carta Magna– el sistema de control externo y pretender fortalecer el sistema de control interno, tuvieron en cuenta los principios de las 3 E de auditoría gubernamental?; finalmente, ¿la jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia de la Nación, en aplicación del bloque normativo de auditoría

<sup>9</sup> Artículo 2° de la LAFSC.

<sup>10</sup> MORENO, María Estela. *Las mejores prácticas para realizar auditoría de gestión gubernamental*. En Cuarto Congreso de Administración Pública. URL: <http://aaeap.org.ar/?congresos=cuarto-congreso-argentino-de-administracion-publica>

<sup>11</sup> Artículo 102 de la LAFSC.

<sup>12</sup> Artículo 103 de la LAFSC.

<sup>13</sup> Intervención del Diputado Nacional Cruchaga. Diario de Sesiones de la Cámara de Diputados de la Nación del 13 y 14 de noviembre de 1991, p. 4353.

gubernamental, ha evaluado su cumplimiento en relación a los tres principios mencionados?

Para ello, en primer lugar, analizaremos la organización administrativa del sistema de control público, según su orden normativo y la doctrina nacional, a fin de lograr un marco descriptivo del estado de la auditoría gubernamental en el sector público nacional. En segundo lugar, profundizaremos sobre los debates parlamentarios previos a la sanción de la LAFSC. Seguidamente, estudiaremos la Convención Nacional Constituyente de 1994 y su impacto en la auditoría gubernamental. Con posterioridad, reconstruiremos la jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia de la Nación en la materia. Es nuestra creencia que las tareas de investigación descritas nos permitirán arribar a una serie de conclusiones respecto de nuestra hipótesis inicial: la Ley de Administración Financiera y de los Sistemas de Control del Sector Público Nacional no permite cumplir con los principios esenciales de eficacia, eficiencia y economía de la auditoría gubernamental.

## I. La auditoría gubernamental en el Sector Público Nacional

### a. *Sindicatura General de la Nación*

La LAFSC, sancionada el 30 de septiembre de 1992, establece un sistema de control para toda la Administración Pública basado en la técnica de la auditoría. El control interno está a cargo de la Sindicatura General de la Nación y de las Unidades de Auditoría Interna, que se constituyen en cada jurisdicción, entidad, universidad nacional o empresa con participación mayoritaria estatal<sup>14</sup>. Estas dependen, jerárquicamente, de la autoridad superior de cada organismo y actúan coordinadamente, desde el punto de vista técnico, por la Sindicatura General. De esta manera, la SIGEN es el órgano superior de control interno con personería jurídica propia, autarquía administrativa y financiera, dependiente del Poder Ejecutivo Nacional<sup>15</sup>.

La actividad de control, nos enseña Ivanega<sup>16</sup>, es aquel cometido que tiene un contenido material que se agota en la comprobación de lo hecho con respecto a un patrón. Es decir, es una operación de comparación entre el deber ser, generalmente contenido en la norma, y el ser de la actividad administrativa. El control que realiza la SIGEN abarca los aspectos económicos, financieros, contables, patrimoniales, legales y de gestión.

La finalidad de la SIGEN –en el marco de la actividad de control interno que realiza– procura lograr un adecuado ambiente de control de la Administración Pública Nacional. Evaluar si la gestión se realizó de acuerdo con los principios de eficacia, eficiencia, economía, en un contexto de legalidad y responsabilidad. Coadyuvando así a una mayor agilidad en la toma de decisiones y a una oportuna corrección de los desvíos y errores detectados<sup>17</sup>.

El ámbito de control interno de la Sindicatura es el señalado en el artículo 98 de la LAFSC. Es decir, todas las jurisdicciones que componen el Poder Ejecutivo Nacional y los organismos descentralizados y empresas y sociedades

<sup>14</sup> CHARRY, Héctor P.O. *Administración pública y auditoría*. Buenos Aires: RAP, p. 81.

<sup>15</sup> DROMI, Roberto. 2006. *Derecho Administrativo*. Buenos Aires: Ciudad Argentina, p. 1057.

<sup>16</sup> IVANEGA, Miriam M. 2009. *Los actos emanados de los organismos de control y la afectación de terceros*. Buenos Aires: RAP, p. 804.

<sup>17</sup> CHARRY, Hector, P.O, op. cit, p. 83.

del Estado. Asimismo, la Procuración del Tesoro de la Nación ha ratificado que en dicho ámbito se encuentran incluidas las universidades nacionales<sup>18</sup>.

La Sindicatura General de la Nación es un órgano unipersonal a cargo del síndico general de la nación. El mencionado cargo tiene rango de secretario de Estado y depende directamente del presidente de la Nación<sup>19</sup>. Debe ser cubierto por un profesional del derecho o de las ciencias económicas con una experiencia no menor a ocho años en materia de administración financiera y auditoría<sup>20</sup>. En sus funciones, el síndico general es coadyuvado por tres síndicos generales adjuntos, con rango de subsecretarios de Estado, y con funciones que no van más allá de suplir al síndico general en su ausencia<sup>21</sup>.

Las responsabilidades primarias de la Sindicatura General pueden ser clasificadas de la siguiente manera: funciones de fiscalización, de supervisión, de asesoramiento y de regulación. La función de fiscalización comprende la realización de informes –o delegación de estudios en entidades privadas<sup>22</sup>– sobre los aspectos presupuestarios, económicos, financieros, patrimoniales, normativos y de gestión de los programas y proyectos que ejecuten los órganos o entes bajo su jurisdicción<sup>23</sup>. Asimismo, realiza el seguimiento de las observaciones y recomendaciones efectuadas en dichas auditorías<sup>24</sup> o las que genere de manera autónoma<sup>25</sup>. En lo que concierne a las funciones de supervisión, la SIGEN debe velar por el cumplimiento de las Unidades de Auditoría (UAI) de las normas de auditoría<sup>26</sup> y de los requisitos técnicos de sus integrantes, que aquella establece en el marco de sus funciones regulatorias<sup>27</sup>. En congruencia con ello, verifica el cumplimiento de la normativa emitida por la Contaduría General de la Nación<sup>28</sup>, la planificación anual de las UAI<sup>29</sup> y la colaboración de éstas con la Auditoría General de la Nación<sup>30</sup>. Finalmente, supervisa la determinación de perjuicio fiscal y la consolidación de deuda pública que emiten regularmente las Unidades de Auditoría e informa al Poder Ejecutivo Nacional sobre ello<sup>31</sup>.

Por último, en el marco de la función de asesoramiento, la Sindicatura General debe atender los pedidos de asistencia que le formule el presidente de la Nación y las autoridades de las jurisdicciones bajo su control. El asesoramiento brindado fortalece el sistema de responsabilidad solidaria existente entre la SIGEN, las UAI y las máximas autoridades de cada

<sup>18</sup> Dictamen de la Procuración del Tesoro de la Nación 224:187.

<sup>19</sup> Artículo 108 de la LAFSC.

<sup>20</sup> Artículo 109 de la LAFSC, reformado por el artículo 12 de la Ley N° 25.233.

<sup>21</sup> El objetivo de este trabajo es evaluar el cumplimiento de los principios de eficacia, eficiencia y economía a través de la LAFSC, su norma reglamentaria, debates parlamentarios y jurisprudencia sobre el tema; y es en dicho marco, que entendemos que la existencia de cargos sin responsabilidades primarias – más allá de vocación de suplencia– atenta contra los propios principios que la mentada Ley procura instaurar.

<sup>22</sup> Artículo 104 inciso c) de la LSFSC.

<sup>23</sup> Artículo 103 de la LAFSC.

<sup>24</sup> Artículo 104 inciso h) de la LSFSC.

<sup>25</sup> Artículo 104 inciso j) de la LSFSC.

<sup>26</sup> Artículo 104 inciso b) de la LSFSC.

<sup>27</sup> Artículo 104 inciso a) y f) de la LSFSC.

<sup>28</sup> Artículo 104 inciso d) de la LSFSC.

<sup>29</sup> Artículo 104 inciso g) de la LSFSC.

<sup>30</sup> Artículo 104 inciso e) de la LSFSC.

<sup>31</sup> Artículo 104 inciso k) de la LSFSC.

jurisdicción para el adecuado mantenimiento de un efectivo, eficaz y eficiente sistema de control interno<sup>32</sup>.

Las tareas de auditoría encomendadas le permitirán al Sindico General de la Nación generar un sistema de información útil, confiable y oportuna para el presidente de la Nación, el Jefe de Gabinete de Ministros, la Auditoría General de la Nación y la opinión pública en general<sup>33</sup>.

Tal como señalamos precedentemente, la LAFSC establece que el sistema de control interno está, de este modo, integrado por la Sindicatura General de la Nación y por las Unidades de Auditoría Interna que funcionan en cada una de las jurisdicciones que enuncia la propia ley<sup>34</sup>. Marcio Arana<sup>35</sup> sostiene que un elemento esencial de las tareas que desempeña la UAI es realizar el examen y evaluación de la adecuación y efectividad del sistema de control interno institucional, así como de la calidad del desempeño de las actividades realizadas. Las tareas de fiscalización deben ser efectuadas por la Unidad de manera integral e integrada, adoptando mecanismos de control que permitan evaluar la economía, eficacia y eficiencia. Así, la actividad de control debe realizarse en estricto cumplimiento de la normativa emitida por la SIGEN, en su carácter de órgano rector del control interno de la gestión pública.

Finalmente, podemos destacar que, para llevar adelante su cometido, la SIGEN –y por accesoriamente las Unidades de Auditoría Interna– tienen la facultad de requerir a la Contaduría General de la Nación, y a todo otro organismo en el ámbito de su competencia, la información que sea necesaria para llevar adelante las funciones de fiscalización, supervisión o asesoramiento. La reticencia para colaborar es considerada falta grave<sup>36</sup>.

#### b. Auditoría General de la Nación

En el año 1994, la Auditoría General de la Nación adquirió jerarquía constitucional, a través del artículo 85, que la determinó como un órgano de control externo, que asiste técnicamente al Congreso de la Nación y, con autonomía funcional e independencia financiera. La Ley N° 24.156 marcó un cambio sustancial respecto a los organismos de control, pues diferenció la existencia de un sistema de control interno, que orbita en la esfera del Poder Ejecutivo, y otro de control externo, como un órgano técnico, del Poder Legislativo.

La LAFSC dejó plasmada, por un lado, la existencia de un sistema de control integral, porque debería abarcar los aspectos vinculados a la legalidad, presupuestarios, financieros, patrimoniales, normativos y de gestión e integrado, por otro sistema, por cuanto debería formar parte de los procedimientos que se establezcan para la correspondiente toma de decisiones<sup>37</sup>. Si bien se refiere expresamente este a la SIGEN, por analogía al tipo de control empleado, podría inferirse que es para ambos organismos, al enunciarse como una atribución para el desempeño de sus funciones en el artículo 119 inc. d).

<sup>32</sup> Artículo 101 de la LAFSC.

<sup>33</sup> IVANEGA, Miriam, op. cit., p. 808.

<sup>34</sup> MERTEHIKIAN, Eduardo, *Control interno en la Administración Pública en el ámbito nacional: Unidades de auditoría interna*, RAP, Buenos Aires, 2009, p. 2.

<sup>35</sup> ARANA, Marcio Ricardo, *Bases para un estatuto guía para ser aplicado por las unidades de auditoría interna gubernamentales*. RAP, Buenos Aires, p. 24.

<sup>36</sup> Artículo 106 de la LAFSC.

<sup>37</sup> Artículo 103 de la LAFSC.

Como se mencionó, el órgano creado goza de jerarquía constitucional conforme el artículo 85 de la Constitución Nacional, con personería jurídica propia e independencia funcional y financiera<sup>38</sup>. Del citado artículo se desprende que es atribución del Poder Legislativo ejercer el control externo y, que este debe comprender los aspectos patrimoniales, económicos, financieros y operativos, que pueden ser definidos como el control patrimonial del Estado. Luego, en lo que respecta a su aumento o disminución, el control económico de la gestión, el control financiero de cuentas y el control operativo o de gestión, de acuerdo a los parámetros de eficacia, eficiencia y economía<sup>39</sup>.

Con relación al alcance de su competencia, refiere este estrictamente al control externo posterior de la gestión presupuestaria, económica, financiera, patrimonial, legal y de gestión; como así también respecto del dictamen sobre los estados contables financieros de la administración central, organismos descentralizados, empresas y sociedades del Estado, entes reguladores de servicios públicos, Municipalidad de Buenos Aires y los entes privados adjudicatarios de procesos de privatización<sup>40</sup>. En un mismo sentido, quedan comprendidas bajo su órbita de control las entidades públicas no estatales o de derecho privado, en cuya dirección y administración tenga responsabilidad el Estado Nacional, se hubiere asociado incluso a aquellas a las que se les hubieren otorgado aportes o subsidios para su instalación o funcionamiento y, por último, todo ente que perciba, gaste, o administre fondos públicos en virtud de una norma legal o con una finalidad pública<sup>41</sup>.

La AGN tiene, entre otras, las siguientes funciones: realizar auditorías financieras, de legalidad y de gestión; controlar la aplicación de los recursos provenientes del endeudamiento, pudiendo para ello exigirle al Ministerio de Economía y al Banco Central de la Nación la información que estime necesaria. Para el desempeño de ellas, posee la facultad de realizar todo acto, contrato u operación que se relacione con su competencia; exigir la colaboración de todas las entidades del sector público nacional, quienes están obligadas a suministrar los datos, antecedentes e informes relacionados con el ejercicio de sus funciones y promover las investigaciones de contenido patrimonial, en los casos que corresponda, comunicando sus conclusiones.

La estructura y organización del ente de contralor externo se encuentra definida por un órgano colegiado, formado por siete miembros llamados auditores generales. Tres representan a la Cámara Baja y otros tres a la Alta. Por su parte, el presidente de la Auditoría General de la Nación es elegido por resolución conjunta de los presidentes de las Cámaras de Senadores y de Diputados a propuesta de la bancada opositora con mayor número de escaños; le corresponden ocho años en el mandato. Es el Colegio de Auditores quien tiene a su cargo la representación y ejecución de las decisiones de los Auditores Generales<sup>42</sup>.

El órgano de control de las actividades de la AGN es la Comisión Parlamentaria Mixta Revisora de Cuentas (CPMRC). Conforme lo estipula el artículo 127 de la Ley N° 24.156, la CPMRC tiene a su cargo el control de las actividades de la AGN y, en el marco del artículo 129 –para el desempeño de

---

<sup>38</sup> Artículo 116 de la LAFSC.

<sup>39</sup> Artículo 119 inc. d) última parte de la LAFSC.

<sup>40</sup> Artículo 117 de la LAFSC.

<sup>41</sup> Artículo 120 de la LAFSC.

<sup>42</sup> Artículo 123 de la LAFSC.

las sus funciones—, debe aprobar su programa de acción anual; analizar el proyecto de presupuesto anual de la AGN y remitirlo al Poder Ejecutivo para su incorporación en el presupuesto general de la Nación; encomendar a la Auditoría General de la Nación la realización de estudios, investigaciones y dictámenes especiales sobre materias de su competencia, fijando los plazos para su realización; requerir de la Auditoría General de la Nación toda la información que estime oportuna sobre las actividades realizadas por dicho ente; analizar los informes periódicos de cumplimiento del programa de trabajo aprobado, efectuando las observaciones que pueden merecer e indicar las modificaciones que considere conveniente introducir y analizar la memoria anual que la Auditoría General de la Nación debe elevar antes del primero de mayo de cada año.

Conforme a la Ley N° 23.847<sup>43</sup>, la CPMRC está integrada por seis diputados y seis senadores. Los miembros se eligen en proporción al número de bancas que cada partido ha obtenido en ambas cámaras del Congreso de la Nación, integradas por el presidente, vicepresidente y ocho vocales. Los mandatos duran hasta la próxima renovación de la cámara a la que pertenezcan y son elegidos simultáneamente, de igual forma que los miembros de las comisiones permanentes. En lo que respecta al funcionamiento interno, anualmente la Comisión elige un presidente, un vicepresidente y un secretario, que pueden ser reelectos. Mientras estas designaciones no se hagan, ejercen los cargos los legisladores designados para el período anterior. Finalmente, cabe resaltar que, en relación a sus facultades, la Comisión está investida con las facultades que ambas cámaras delegan en sus comisiones permanentes y especiales.

### c. *Eficacia, eficiencia y economía*

Los principios de eficacia, eficiencia y economía se enrolan en el marco del derecho a la buena administración, consagrado por primera vez en la Carta Europea de los Derechos Fundamentales, del año 2000<sup>44</sup>, y reafirmados, en nuestro continente, en la Carta Iberoamericana de los Derechos y Deberes del Ciudadano en Relación con la Administración Pública del Centro Latinoamericano de Administración para el Desarrollo, del 2013<sup>45</sup>. En dicho marco, y tal como expusimos anteriormente, cada uno de los principios procura convertirse en un estándar inteligible de la administración pública y, en consecuencia, de la auditoría gubernamental.

#### i) *Eficacia*

La eficacia es definida como la consecución de las metas y los objetivos por un ente determinado. Se mide a través de este criterio la capacidad ejecutiva del ente: su posibilidad de producir bienes o servicios<sup>46</sup>. Asimismo, los resultados o metas cumplidas deben ser confiables y veraces<sup>47</sup>.

Desde la óptica del auditor gubernamental, el control que este realiza debe cumplir con un triple estándar para ser considerado eficaz. En primer lugar, los

<sup>43</sup> Ley N° 23.847: Administración Pública Nacional Comisión Parlamentaria Mixta Revisora de Cuentas. BO: 19/10/1990.

<sup>44</sup> IVANEGA, Miriam Mabel, *Control Público*, Editorial Astrea, Buenos Aires, p. 32.

<sup>45</sup> IVANEGA, Miriam Mabel, op.cit., p. 33.

<sup>46</sup> NUÑEZ, José Ariel, *Manual de Auditoría Gubernamental: Control democrático contra la corrupción y el despilfarro*. RAP, Buenos Aires, 2006, p. 394.

<sup>47</sup> NUÑEZ, José Ariel, *Auditoría de Gestión y Democracia*. Buenos Aires, 1994, p. 18.

métodos de fiscalización utilizados deben ser acordes al tipo de control perseguido, sea legal, patrimonial, contable, etc. En segundo lugar, la eficacia proviene de su propia idoneidad e independencia como controlante.

Finalmente, para que la auditoría gubernamental sea eficaz debe ser un instrumento que permita garantizar los derechos fundamentales sujetos a control<sup>48</sup>.

## ii) Eficiencia

La eficiencia se define como la obtención de un máximo rendimiento con la menor utilización de los recursos disponibles, sin el desperdicio innecesario de ellos<sup>49</sup>. Para Núñez, el concepto es más complejo que el propio de la medición de cuestiones económicas –propias del principio de economía– y adiciona un juicio de valor respecto de la conveniencia social de los métodos utilizados por el auditado<sup>50</sup>. De esta manera, el auditor deberá medir si el auditado al desarrollar su actividad hace un verdadero aprovechamiento de los recursos humanos, económicos y de infraestructura que dispendía para la realización de su función<sup>51</sup>.

Por su parte, en lo que refiere a la eficiencia del control gubernamental, este reside en la idoneidad de los métodos utilizados en la función de fiscalización que superen el *statu quo* propio de la gestión burocrática basada en la racionalidad normativa y no en los procesos<sup>52</sup>.

## iii) Economía

Finalmente, la economía es un principio rector de la auditoría gubernamental que procura el mantenimiento de bajos costos de la administración pública o bien la operación al menor costo posible<sup>53</sup>. Para su correcta verificación, el control gubernamental deberá realizar una comprobación de la razonabilidad de los costos de los bienes y servicios que produce el ente auditado en comparación con los vigentes en el mercado<sup>54</sup>.

Los principios de las 3 E se encuentran íntimamente relacionados con el concepto de auditoría de gestión, mediante el cual se fijan resultados en orden a verificar y valorar la eficacia y eficiencia de la acción administrativa encomendada<sup>55</sup>. En este tipo de auditorías el control de legalidad se conjuga con aquellos métodos de fiscalización que miden la economía, eficacia y eficiencia<sup>56</sup>. Incluso, le permite al auditor gubernamental el desarrollo de indicadores propios que conjuguen la relación porcentual de cumplimiento de cada uno de los principios<sup>57</sup>.

<sup>48</sup> IVANEGA, Miriam Mabel, op.cit., p. 69.

<sup>49</sup> CARDÓN, Rubén C.A., *Nueva dimensión del campo de la auditoría gubernamental moderna*, La Plata, 1986, p. 5.

<sup>50</sup> NUÑEZ, José Ariel, *Manual de Auditoría Gubernamental: Control democrático contra la corrupción y el despilfarro*, RAP, Buenos Aires, 2006, p. 394.

<sup>51</sup> NUÑEZ, José Ariel, *Auditoría de Gestión y Democracia*, Buenos Aires, 1994, p. 19.

<sup>52</sup> IVANEGA, Miriam Mabel, op.cit., p. 68.

<sup>53</sup> CARDÓN, Rubén C.A., op. cit., p. 5.

<sup>54</sup> NUÑEZ, José Ariel., op. cit. p. 343.

<sup>55</sup> BARRA, Rodolfo Carlos, *El papel de los institutos centrales de control en los ordenamientos jurídicos: el modelo argentino*, RAP, Buenos Aires, 2003, p. 5.

<sup>56</sup> HYNES, Luisa María, *A propósito de la auditoría legal*, RAP, Buenos Aires, 1996, p. 3.

<sup>57</sup> SERPA, José Luis, prologuista: Kliksberg, Bernardo, *Auditoría y control*, Buenos Aires, 2012, p. 434.

Las auditorías de gestión permiten medir la calidad de la gestión de los administradores y generar oportunidades de mejora en la visión del ente sobre las oportunidades de negocios, el capital humano apto para generar innovaciones, el futuro de la industria, la confiabilidad de la información financiera, etc.<sup>58</sup>. Es por ello que, según Bonnefoy –citado por Gurruchaga–, la búsqueda de eficacia ha cambiado el énfasis de la necesidad de transitar desde un modelo de gestión tradicional, caracterizado por un énfasis en los insumos de proceso el control externo, hacia un modelo de gestión pública, con foco en los resultados<sup>59</sup>.

## II. La Auditoría Gubernamental en los debates parlamentarios

La Ley N° 24.156 de Administración Financiera y Sistemas de Control fue una propuesta del Poder Ejecutivo Nacional que ingresó a la Cámara de Diputados en 1990 y debió esperar a octubre de 1991 para ser debatido, culminando con la sanción definitiva en septiembre de 1992. El proyecto del Poder Ejecutivo propuso un nuevo orden jurídico en materia de administración financiera y control, compuesto por seis sistemas: a) sistema presupuestario; b) sistema de crédito público; c) sistema de tesorería; d) sistema de contabilidad; e) sistema de control interno y f) sistema de control externo.

En el transcurso de su trámite parlamentario recibió diversas modificaciones, en general y en el sistema de control interno y externo, en particular. En el presente acápite analizaremos la voluntad del legislador aplicada al proyecto original y su incidencia en la eficacia, eficiencia y economía del sistema de auditoría gubernamental.

Para ello, tomaremos como lineamiento de base lo descrito por Aldo Azar, que entiende al espíritu de la ley en sentido subjetivo como la voluntad histórica del legislador, presente en los debates parlamentarios pertinentes. Ello como metodología efectiva para una mejor determinación del alcance y significado del texto normativo finalmente sancionado<sup>60</sup>.

### a. *La Sindicatura General de la Nación en los debates parlamentarios*

La LAFSC, en su Título VI, determina la creación del Sistema de Control Interno a cargo de la Sindicatura General de la Nación, coadyuvada por las Unidades de Auditoría Interna; tal como lo hemos explicitado en el marco teórico. El mentado Título ha sido objeto de un extenso tratamiento e incluso modificaciones respecto del proyecto enviado por el Poder Ejecutivo Nacional. Sin perjuicio de ello, estas superaron parcialmente algunas de las críticas formuladas en relación a la conformación orgánica del control interno, que le llegaron a merecer la solicitud de derogación íntegra<sup>61</sup>.

Del análisis de la voluntad del legislador nacional, podemos afirmar que el Poder Ejecutivo Nacional –haciendo uso de su potestad constitucional de iniciativa legislativa– propuso un Sistema de Control Interno basado en el modelo anglosajón y en las Normas de Auditoría Interna del Instituto

<sup>58</sup> MORA, Cayetano Ángel Víctor, *Auditoría con enfoque integrador*, Buenos Aires, 2001, p. 4.

<sup>59</sup> GURRUCHAGA, Ángel, *Funciona el control*, RAP, Buenos Aires, 2007, p. 4.

<sup>60</sup> AZAR, Aldo, *Del espíritu de la ley a los fines de la ley: concepto, evolución del concepto y alcance de la regla de interpretación legal*. Jurisprudencia Argentina, Buenos Aires, 2015, p. 947.

<sup>61</sup> Intervención del Diputado Nacional Jorge H. Gentile, *Diario de Sesiones de la Cámara de Diputados de la Nación del 20 de noviembre de 1991*, p. 4541.

Internacional de Auditoría Interna y su capítulo local<sup>62</sup>. El mentado modelo procura que un tercero verifique lo actuado por el poder administrador sin formar parte de la acción decisoria<sup>63</sup>. Para ello, le ha otorgado diversas facultades a la Sindicatura General de la Nación, a fin de que los auditores internos realicen su labor con la mayor independencia, capacidad y calidad profesional posible. Su análisis fiscalizador sirve de base para el trabajo de la Auditoría General de la Nación<sup>64</sup>.

La voluntad legislativa se formó en torno a que la SIGEN realice tareas de control de carácter concomitante y posterior. Con ese respaldo –incluso de una posición legislativa minoritaria– el Poder Legislativo afirmó que el control previo –vigente hasta el momento de la sanción de la LAFSC– no había sido, en el pasado, una garantía para prevenir anomalías o ilegalidades cometidas en la gestión pública. Mantener una organización de control previo afectaría la posibilidad de aplicar concretamente los principios de eficacia, eficiencia y economía<sup>65</sup>.

En el mismo sentido, y a favor de la eficacia del nuevo SCI, ponemos de resalto aquellas modificaciones sufridas por el proyecto original en las comisiones parlamentarias de la Cámara de Diputados de la Nación en pos de los principios señalados<sup>66</sup>. En particular, resultan de especial atención tres reformas que apuntan hacia el objetivo mentado. En primer lugar –y la más importante de ellas–, mencionamos el nuevo artículo 101 de la LAFSC, en virtud del cual se pone en la cabeza de cada autoridad superior la responsabilidad del mantenimiento de un adecuado sistema de control interno. Así, se establece un sistema de responsabilidad solidaria del control interno –entre SIGEN, UAI y Autoridades Superiores–. Su fundamento reside en lo procurado por el Poder Ejecutivo cuando estableció en el Mensaje de Elevación del referido proyecto de ley el concepto de gerencia responsable a tiempo completo<sup>67</sup>.

En segundo lugar, se amplió el tipo y espectro de control que ejerce la SIGEN junto con las Unidades de Auditoría Interna; sumando el control de legalidad –propio de las relaciones jerárquicas– y aplicándolo también a las relaciones comerciales del Estado a través de las diversas formas societarias que este integre. Como complemento al engrose de facultades de contralor interno, la norma en análisis determinó la obligación de todo organismo bajo su competencia, en general, y de la Contaduría General de la Nación, en

<sup>62</sup> Inserción del Diputado Nacional Oscar S. Lamberto, *Diario de Sesiones de la Cámara de Diputados de la Nación del 20 de noviembre de 1991*, p. 4596.

<sup>63</sup> Intervención del Diputado Nacional Héctor Siracusano, *Diario de Sesiones de la Cámara de Diputados de la Nación del 30 y 31 de octubre de 1991*, p. 3996.

<sup>64</sup> Inserción del Diputado Nacional Oscar S. Lamberto, *Diario de Sesiones de la Cámara de Diputados de la Nación del 20 de noviembre de 1991*, p. 4595.

<sup>65</sup> Intervención del Diputado Nacional Antonio T. Berhongaray, *Diario de Sesiones de la Cámara de Diputados de la Nación del 30 y 31 de octubre de 1991*, p. 3993.

<sup>66</sup> Solo una modificación acaecida en el artículo 110 de la LAFSC merece nuestra crítica por ser contrario a los principios de eficiencia y economía: el aumento de dos a tres síndicos adjuntos. Nuestro cuestionamiento reside en que la función del síndico adjunto de la Nación no es más que meramente supletoria y propia de la técnica de delegación administrativa. Estando sujeta al arbitrio del síndico general la voluntad de transferir transitoriamente el ejercicio de los cometidos a su cargo. De esta manera se crea una estructura orgánica –con sus correspondientes recursos humanos, físicos y presupuestarios– que puede nunca llegar a tener funciones delegadas a su cargo.

<sup>67</sup> Inserción del Senador Nacional Juan C. Romero, *Diario de Sesiones de la Cámara de Senadores de la Nación del 9 de septiembre de 1992*, p. 2583.

particular, de brindar la información requerida por la Sindicatura General de la Nación, bajo la condición de considerar falta grave la no colaboración. En un mismo sentido, se determinó la necesidad de que el Órgano de Control Interno coordine sus acciones con la Auditoría General de la Nación, favoreciendo la integralidad del sistema de control público nacional.

Finalmente, y de gran relevancia para nuestro estudio, el legislador consideró expresamente los principios de economía, eficacia y eficiencia como propios de la función de asesoramiento o recomendación que ejerza la SIGEN.

Sin perjuicio de lo antes señalado, y como hicimos referencia al inicio del presente acápite, tampoco fueron menores las críticas que ha recibido el proyecto; incluso a pesar de las modificaciones introducidas. La primera objeción sustantiva tiene su fundamento en la falta de independencia de los auditores internos<sup>68</sup>. Los argumentos en favor de dicha independencia afirman que el modelo propuesto por la LAFSC es un modelo de control técnico por encima de las presiones políticas<sup>69</sup>. De esta manera, el legislador ha afirmado que la independencia del control reside en su autarquía financiera, como garantía de libertad de criterio y de gestión<sup>70</sup>; lo cual garantiza un control amplio y efectivo sobre todo la actividad administrativa de los administración central y descentralizada. Compartimos la visión por la cual se sostiene que la dependencia orgánica del síndico general de la Presidencia de la Nación ha jerarquizado el control, aumentando su discrecionalidad<sup>71</sup> y que ello podría atentar contra la efectividad del control<sup>72</sup>. Lo mismo podría decirse de las Unidades de Auditoría Interna, en las que se evidencia una contraposición entre el interés funcional y el interés laboral<sup>73</sup>. La independencia puede verse afectada, pero los controlantes no poseen la legitimidad originada en la operación representativa, directa o indirecta<sup>74</sup>. A diferencia de lo expuesto, se nos permite concluir que dicha relación jerárquica es la que le otorga el carácter de control interno; puesto que de otra manera el mismo se caracterizaría como externo, en plena colisión con las funciones de la Auditoría General de la Nación<sup>75</sup>. La plena independencia, estabilidad y rol opositor solo está reservada al órgano de contralor externo<sup>76</sup>.

El debate parlamentario nos permite concluir que la voluntad del legislador fue que el auditor interno impulse una mejora respecto de la eficacia, eficiencia y economía en el sistema de control interno –cuyo responsable es la máxima

---

<sup>68</sup> A esto se han referidos un grupo de legisladores en minoría por lo cual critican la dependencia jerárquica del síndico general de la Nación del Poder Ejecutivo Nacional; como la dependencia orgánica-funcional de los auditores internos respecto de la máxima autoridad de la jurisdicción.

<sup>69</sup> Inserción del Senador Nacional Juan C. Romero, *Diario de Sesiones de la Cámara de Senadores de la Nación del 9 de septiembre de 1992*, p. 2584.

<sup>70</sup> Intervención del Diputado Nacional Oscar S. Lamberto, *Diario de Sesiones de la Cámara de Diputados de la Nación del 30 y 31 de octubre de 1991*, p. 3988.

<sup>71</sup> Observación del Diputado Nacional Moisés E. Fontela. *Diario de Sesiones de la Cámara de Diputados de la Nación del 30 y 31 de octubre de 1991*, p. 3985.

<sup>72</sup> Intervención del Diputado Nacional Jorge H. Gentile, *Diario de Sesiones de la Cámara de Diputados de la Nación del 20 de noviembre de 1991*, pp. 3999 y 4540.

<sup>73</sup> *Ibidem*.

<sup>74</sup> Inserción del Senador Nacional Juan C. Romero, *Diario de Sesiones de la Cámara de Senadores de la Nación del 9 de septiembre de 1992*, p. 2584.

<sup>75</sup> Intervención del Diputado Nacional Oscar S. Lamberto, *Diario de Sesiones de la Cámara de Diputados de la Nación del 20 de noviembre de 1991*, p. 4542.

<sup>76</sup> Inserción del Senador Nacional Juan C. Romero, *Diario de Sesiones de la Cámara de Senadores de la Nación del 9 de septiembre de 1992*, p. 2584.

autoridad de la jurisdicción— mediante el informe de auditoría que presente y contenga hallazgos, recomendaciones y conclusiones<sup>77</sup>. El modelo de control interno se concibe, así, como un control por colaboración, dando asistencia y asesoramiento a las máximas autoridades para el buen funcionamiento de los organismos<sup>78</sup>. Lo hasta aquí descrito no implica dar más poder que el señalado a los efectos de evitar que el controlante pueda sustituir al controlado. La auditoría interna solo produce un llamado de atención o recomendación<sup>79</sup>.

Esta última aseveración nos puede permitir cuestionar la eficacia del SCI, especialmente por su carácter no vinculante. Pero ello no debe ser limitante para lograr que el carácter informativo de la auditoría sea concomitante al acto de gestión o ejecución presupuestaria<sup>80</sup>. De esta manera, la recomendación se transforma en una acción correctiva comunicada oportunamente para la mejora continua de la función administrativa pública.

#### *b. La Auditoría General de la Nación en los debates parlamentarios*

Durante el tratamiento parlamentario, la Cámara de Senadores modificó los aspectos sustanciales del organismo de control externo. Primeramente, se resalta que la Ley N° 24.156 reduce la órbita de acción dada a la AGN por la constitución en su artículo 85, al determinar que el control solo será posterior. Por su parte, dicha definición legal no posee asidero en el texto constitucional que regula la competencia y organización de la AGN. Sobre ello, durante el debate parlamentario se planteó que “[...] para evitar el daño al patrimonio los controles deben ser previos o concomitantes a los actos que disponen del patrimonio del recurso público. [...] El control posterior al acto que provoca un daño o que dispone ilícitamente de un patrimonio es un control histórico, es posterior a la decisión. Y un control que llega después al acto lesivo del patrimonio es como la autopsia. Llega cuando el paciente está muerto. No sirve como medida preventiva; el control histórico posterior al acto es: autopsia de un cadáver donde ya el daño se ha provocado”<sup>81</sup>.

Otra modificación sustancial surge de la sanción definitiva del artículo 118, el que elimina el inciso j) del proyecto original, mediante el cual la Auditoría General se encontraba obligada a promover investigaciones y acciones judiciales. De la sanción definitiva del artículo no surge, en la determinación de las facultades de la AGN, la legitimación procesal activa. Solo puede formalizar denuncias, más no ser sujeto activo de una eventual situación jurídico sustancial. En tal sentido, puede acudir como testigo en los casos que ha percibido por sí la información y son de interés al Poder Judicial.

De igual manera, se suprimieron los incisos f) y h) del artículo 122 que, en su versión original, obligaban a demandar judicialmente la nulidad de todo acto lesivo del patrimonio del Estado nacional y autorizaba a requerir rendiciones de cuenta en forma conminatoria, respectivamente.

Finalmente, en lo que refiere a la conformación interna, también la modificación acaecida en la Cámara Alta resulta sustancial, porque trasforma al

<sup>77</sup> Inserción del Diputado Nacional Oscar S. Lamberto, op. cit., p. 4596.

<sup>78</sup> Intervención del Senador Nacional Juan C. Romero, *Diario de Sesiones de la Cámara de Senadores de la Nación del 9 de septiembre de 1992*, p. 2473.

<sup>79</sup> Ibidem.

<sup>80</sup> Intervención del Diputado Nacional Melchor R. Cruchaga, *Diario de Sesiones de la Cámara de Diputados de la Nación del 20 de noviembre de 1991*, p. 4539.

<sup>81</sup> Intervención del Diputado Nacional Melchor R. Cruchaga, *Diario de Sesiones de la Cámara de Diputados de la Nación del 13 y 14 de noviembre de 1991*, p. 4353.

organismo creado en un órgano colegiado<sup>82</sup>, formado por siete miembros llamados auditores generales con un presidente. Tal como señalamos anteriormente, tres miembros del Colegio de Auditores representan a la Cámara Baja y tres al Senado de la Nación. Por su parte, el presidente es propuesto por el partido político que representa a la primera oposición y es ratificado por los presidentes de ambas cámaras legislativas, con una duración de ocho años en el mandato.

Originalmente, el proyecto que obtuvo media sanción en la Cámara de Diputados determinaba la existencia de un auditor general, designado por ambas cámaras, por la mayoría absoluta de sus miembros. El auditor general era asistido por tres auditores generales adjuntos, designados de igual manera que él, con una duración en el cargo por un periodo de nueve años, sin posibilidad de ser reelegidos ni ocupar, luego del término de su mandato, cargo alguno, electivo o no, en la Administración Pública Nacional, con excepción de la docencia.

Se resalta que la introducción modificó sustancialmente el esquema de control planteado al otorgar a la primera oposición de la mayoría la responsabilidad del control externo de las cuentas del estado en miras de asegurar la independencia e imparcialidad. La adición resulta positiva en términos democráticos al darle la nota de alteridad política y al “[...] ajustar al sistema constitucional, y también recoger en la estructura de este órgano, la característica del sistema institucional representativo [...] de ambas cámaras, o sea la representación de los partidos políticos que componen los distintos bloques”<sup>83</sup>.

*c. La eficacia, la eficiencia y la economía en los debates parlamentarios.*

La voluntad del legislador presente durante los debates parlamentarios de la LAFSC ha partido de la idea por la cual los controles previos no han sido garantía de eficiencia<sup>84</sup>, sin dejar de plantear sus objeciones en un mismo sentido al control posterior<sup>85</sup>. Y en función de ello, surge la necesidad de establecer un nuevo marco normativo en el cual los objetivos y metas de la gestión pública deben ser acordes no solo a las normas y reglamentos, sino también a los criterios de eficacia, eficiencia y economía<sup>86</sup>. El legislador ha definido tales conceptos<sup>87</sup> contemplados en la norma con la misma visión que los sistemas comparados anglosajones.

---

<sup>82</sup> Artículo 121 de la LAFSC.

<sup>83</sup> Intervención del Senador Juan C. Romero, *Diario de Sesiones de la Cámara de Senadores de la Nación del 09 de septiembre de 1992*, p. 2472.

<sup>84</sup> Intervención del Diputado Nacional Antonio T. Berhongaray, *Diario de Sesiones de la Cámara de Diputados de la Nación del 20 de noviembre de 1991*, p. 4544.

<sup>85</sup> Intervención del Diputado Nacional Melchor R. Cruchaga, *Diario de Sesiones de la Cámara de Diputados de la Nación del 13 y 14 de noviembre de 1991*, p. 4353.

<sup>86</sup> Inserción del Diputado Nacional Oscar S. Lamberto, *Diario de Sesiones de la Cámara de Diputados de la Nación del 20 de noviembre de 1991*, p. 4592.

<sup>87</sup> En la Inserción del Diputado Nacional Oscar S. Lamberto, este define la eficacia como el logro de los objetivos propuestos o de las metas programadas, o de los resultados deseados por una entidad, unidad, programa, operación o actividad. Se entiende por economía al costo mínimo posible invertido en una entidad, unidad, programa, operación o actividad, para el logro de sus objetivos, metas o resultados deseados. La eficiencia comprende la relación entre los objetivos, metas o resultados logrados y los costos o insumos invertidos para lograrlos, confrontada con un estándar de desempeño o medida de comparación. Asimismo, en la citada inserción se agregan los conceptos de razonabilidad –condición de un estado contable que permite su divulgación y aceptación general– y confiabilidad –condición de un

Por su parte, el sistema de control público interno y externo no han sido ajenos a críticas sobre su eficiencia. En particular sobre dos aspectos: independencia<sup>88</sup> y transparencia. El primero de ellos fue tratado previamente. Solo recordaremos que el rol opositor y carácter externo está reservado, exclusivamente, para la AGN. En lo que refiere a la transparencia, se ha afirmado que la eficacia de la auditoría gubernamental depende del control social y de la publicidad de los actos de gobierno<sup>89</sup>. Sobre este punto, vale señalar que es obligación tanto de la SIGEN como de la AGN informar al público en general de manera periódica<sup>90</sup>. En un mismo sentido, se pone en evidencia que, mediante la reciente sanción de la Ley N° 27.275<sup>91</sup> de acceso a la información pública (LAIP), el Estado nacional argentino y toda otra entidad privada que haya recibido fondos públicos<sup>92</sup> se encuentran obligados a publicar todos los informes de auditoría interna o externa<sup>93</sup>. Resulta evidente que el reciente marco normativo, en su complementariedad, es superador de la crítica mencionada.

En general, como colofón, podemos observar que las 3 E son principios que el Congreso Nacional ha establecido normativamente tanto para la Sindicatura General de la Nación como para la Auditoría General. Para la SIGEN, la economía, eficacia y eficiencia son estándares presentes en todo el modelo de control que aplica<sup>94</sup> en general y, en particular, al momento de formular recomendaciones autónomas a los organismos bajo su competencia<sup>95</sup>. En el caso de la Auditoría General de la Nación, el marco normativo analizado dictamina que el modelo de control externo se basa en los criterios –entre otros– de economía, eficacia y eficiencia<sup>96</sup>. Finalmente, aun cuando el legislador hubiera omitido incluir los citados criterios en los títulos respectivos al control público, aquellos son objetivos que la LAFSC establece para todos los sistemas que regula y para toda obtención y aplicación de recursos públicos<sup>97</sup>.

### III. Auditoría gubernamental y los debates constituyentes de 1994

La Ley N° 24.309 de necesidad de reforma de la Constitución Nacional albergó en su articulado dos propuestas de modificación de la Carta Magna en torno a la organización y función del sistema de control gubernamental en la Argentina. En primer lugar, en el artículo 2° inciso d) apartado k, confirió la posibilidad de elevar a rango constitucional al órgano de control externo, la Auditoría General de la Nación. Como segunda iniciativa en la temática, consignó la posibilidad de designación con acuerdo del Senado –con excepción de la AGN– de los máximos funcionarios a cargo de los principales organismos de control del ámbito nacional (Artículo 3° apartado D).

---

estado contable cuando fue emitido conforme la normativa vigente en la materia–. Estos últimos dos no son aplicables directamente a nuestro objeto de estudio, pero afirmamos que deben ser considerados al momento de realizar auditorías contables, financieras y patrimoniales.

<sup>88</sup> Intervención del Diputado Nacional Melchor R. Cruchaga, *Diario de Sesiones de la Cámara de Diputados de la Nación del 13 y 14 de noviembre de 1991*, pp. 3999 y 4553.

<sup>89</sup> *Ibidem*.

<sup>90</sup> Artículo 107 y 119 inciso f) de la LAFSC.

<sup>91</sup> URL: <http://servicios.infoleg.gob.ar/infolegInternet/anexos/265000-269999/265949/norma.htm>

<sup>92</sup> Artículo 7 de la LAIP.

<sup>93</sup> Artículo 32 inciso j) de la LAIP.

<sup>94</sup> Artículo 103 de la LAFSC.

<sup>95</sup> Artículo 104 inciso j) de la LAFSC.

<sup>96</sup> Artículo 109 de la LAFSC.

<sup>97</sup> Artículo 4 de la LAFSC.

a. *La Sindicatura General de la Nación en los debates constituyentes*

Los debates constituyentes, como fuera señalado anteriormente, giraron en torno a la propuesta de jerarquizar constitucionalmente los sistemas de control públicos existentes en el Estado nacional. El objetivo principal reposaría en el otorgamiento de rango constitucional a la Auditoría General de la Nación, creada dos años atrás con la sanción de la LAFSC. Siendo el control interno y externo, dos componentes simétricos de la función fiscalizadora de algunos organismos estatales, la Sindicatura General de la Nación también fue objeto de debate sobre el nuevo texto constitucional.

De esta manera, surgieron dos tipos de propuestas respecto del máximo órgano de control interno gubernamental. Ambas iniciativas procuraban no solo fortalecer dicho sistema, sino servir a su independencia. La primera de las mentadas iniciativas procuró otorgar rango constitucional a la Sindicatura General de la Nación, en el marco de un nuevo modelo de control gubernamental, compuesto por aquella y en conjunto con el Tribunal de Cuentas de la Nación, la Controladuría del Congreso de la Nación y la Fiscalía Nacional de Investigaciones Administrativas<sup>98</sup>. En un segundo orden de iniciativas, con el propósito de otorgar independencia a la controlante del controlado, se propuso que el síndico general de la Nación contase con el acuerdo del Senado de la Nación para su designación<sup>99</sup>. Frente a esta propuesta, el entonces síndico, el Dr. Alberto Abad, esgrimió a favor de, afirmando que ello implicaría revalorizar la tarea de los organismos de control, afianzando la independencia de criterio del síndico y garantizando su estabilidad. Sin perjuicio de ello, sostuvo que la propuesta debía ser analizada de modo precavido entendiendo que la misma se insertaba en un sistema caracterizado por la integralidad del mismo, y cuya solución debía ser acorde a los tiempos dinámicos de la función administrativa<sup>100</sup>.

Nuestro análisis de las propuestas mencionadas nos permite concluir que las reformas orgánicas –o su jerarquización constitucional– no siempre devienen en un fortalecimiento real de los organismos involucrados. La experiencia ha demostrado, en probados casos, que la voluntad de impedir el correcto funcionamiento de los organismos de control –tales como el defensor del pueblo de la Nación– trasciende su rango constitucional. Por su parte, y en igual sentido que la conclusión anterior, nos permite concluir que el acuerdo del Senado de la Nación no es garantía de independencia. No es posible dudar de la correcta vocación de las propuestas descriptas, pero sí se permite dudar sobre su eficacia. Sin perjuicio de lo expuesto, debemos señalar que la falta de aprobación solo nos permite teorizar desde la experiencia análoga pero no desde su impacto real en el caso en cuestión.

<sup>98</sup> Expediente 974. Rico y otros. Proyecto de texto constitucional en *Obra de Convención Nacional Constituyente de 1994*. Buenos Aires, 1996, p. 2045.

<sup>99</sup> Dictamen de Minoría III del Convencional Constituyente Germán Kammerath del Dictamen de Comisión N° 15 de la Comisión de Sistemas de Control del 14 de julio de 1995 de la Convención Nacional Constituyente, p. 4.

<sup>100</sup> Intervención del Síndico General de la Nación Alberto Abad, *Diario de Sesiones de la Comisión de Sistemas de Control de la Convención Nacional Constituyente de 1994 del 15 de julio de 1994*, p. 5.

*b. La Auditoría General de la Nación en los debates constituyentes*

La Convención Constituyente de 1994 tuvo como uno de sus puntos centrales de debate la elevación de la AGN como órgano constitucional. A diferencia de la Sindicatura General –y otros órganos de control–, el objetivo de la reforma era más ambicioso que la designación de los titulares de organismos de contralor con acuerdo del Senado de la Nación. El apartado k del inciso d) del artículo 2° de la Ley de Necesidad de la Reforma Constitucional puso en debate la creación de un órgano constitucional de control con autonomía funcional y dependencia técnica del Congreso de la Nación, encargado del control patrimonial, económico, financiero y operativo, con carácter externo, de toda la actividad de la Administración Pública Nacional centralizada y descentralizada.

El debate en torno a la mencionada propuesta tuvo como punto de partida la idea de que “[...] el control del Estado es un tema clave y, aunque aparentemente parezca técnico-económico, en realidad se trata de una función que está vinculada con el cumplimiento de la voluntad del Estado. Debe referirse al derecho, a la justicia y a la libertad. Es el Estado el que suple la ausencia del interés particular, que opera en los casos privados, y dentro del Estado el sistema de control asegura la unidad de contenido de la forma republicana de gobierno”<sup>101</sup>.

El núcleo fundamental de la reforma, en lo que respecta al sistema de control, se refirió a los controles de los poderes entre sí, ponderando como una falencia grave de la Constitución de 1853 que los sistemas de controles entonces vigentes –Tribunal de Cuentas de la Nación– estaban incorporados a los que debían ser controlados. Principalmente, porque el Poder Ejecutivo de la Nación ostentaba la posibilidad de designar, discrecionalmente, a los miembros de los organismos de control que debían controlarlo.

La reforma introduce un mecanismo de control que está fuera del poder que debe ser controlado, razón por la cual la Convención Constituyente consideró a la AGN como un órgano fundamental de control al que se le otorga, posteriormente, rango constitucional. El texto constitucional de la reforma avala la función dada en el texto normativo: un organismo de control externo con la característica esencial de asesorar al Congreso de la Nación, presidido por un miembro del partido de la primera minoría actuante en el Congreso.

En términos prácticos, se puso de resalto que el órgano de fiscalización sería vital para el cumplimiento del artículo 75, inc. 8°) de la Constitución de la Nación, cuyo objetivo propende a aprobar las cuentas de inversión, siendo el asesor directo del Congreso, a los fines que este pueda emitir su dictamen.

Cabe resaltar que, en sede de la Convención, se afirmó que la facultad de la Auditoría General de la Nación debía ser permanente y tener la posibilidad de controlar antes, durante y después, los gastos que ejecuta la administración general del país. Lamentablemente, no se realizó ninguna inclusión expresa en el texto constitucional vigente que avale dicha posición.

En suma, la intención del constituyente fue equilibrar los poderes del Estado, permitiendo medios de control que garanticen que cada poder vuelva a actuar según las facultades que le corresponden. En consecuencia, ello implicaría una redistribución de facultades a efectos de evitar el hiperpresidencialismo.

---

<sup>101</sup> Intervención del convencional constituyente Néstor A. Sequeiros, *Sesión Ordinaria del 11 de agosto de 1994*, p. 12.

c. *La eficacia, eficiencia y economía en los debates constituyentes*

Finalmente, resta señalar que los conceptos de eficacia, eficiencia y economía que guían a la administración financiera y los sistemas de control nacional no fueron objeto de mención alguna durante los debates parlamentarios. Incluso, en oportunidad de tratar la jerarquización constitucional de la Auditoría General de la Nación. Ello pone en evidencia que los conceptos señalados no poseen una gravitación suficiente para trascender el rango legal que los ha consagrado en la LAFSC.

IV. Auditoría gubernamental y jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia de la Nación

La Corte Suprema de la Nación, como máximo tribunal nacional y último interprete de la Constitución Nacional, ha tenido oportunidad, a través de sus fallos, de interpretar el alcance y la finalidad que el ordenamiento jurídico le ha otorgado a los sistemas de control interno y externo nacional.

a. *La Sindicatura General de la Nación en la jurisprudencia de la Corte Suprema*

La Corte Suprema de Justicia de la Nación, a través de sus fallos, ha tenido oportunidad de interpretar el alcance de las competencias atribuidas a la Sindicatura General de la Nación. De hecho, lo ha citado o mencionado en cuarenta y ocho oportunidades en el marco de su competencia. En el presente análisis se hubiera esperado poder encontrar precedentes que hicieran un profundo análisis sobre el texto de la LFSC en la materia que nos ocupa. Lamentablemente, no es el caso. El Alto Tribunal no ha realizado, en veinticinco años de existencia de la SIGEN, consideración expresa sobre sus atribuciones. Ello no representa, tal como venimos sosteniendo, una limitante a la eficacia, eficiencia y economía de la auditoría gubernamental, pero su omisión representa un golpe más al olvido del tema en la agenda institucional de la República Argentina.

Sin perjuicio de ello, podemos afirmar que existen fallos que reconocen el valor de la tarea encomendada, sin controvertir su alcance o competencia. Así el Alto Tribunal ha citado argumentos de instancias anteriores o de la Procuración General ante aquel, de los cuales se pueden extraer líneas argumentativas sobre la Sindicatura General, no siendo controvertidos al momento de emitir su fallo.

Por su parte, la Procuración ha citado al Ministerio Público, por cuanto dicho órgano señala que corresponde a la SIGEN el contralor de los recursos públicos asignados desde el Estado nacional a un estado provincial determinado<sup>102</sup>. En idéntico sentido, lo ha hecho respecto de las universidades de nacionales, en la misma extensión de jurisdicción sobre ellas que le atribuye a la Auditoría General de la Nación<sup>103</sup>.

<sup>102</sup> CSJN, Agüero, Juan Carlos y otros s/ malversación de caudales públicos y defraudación a la administración pública.

<sup>103</sup> Que en la causa CSJN, Ministerio de Cultura y Educación s/observa estatuto de la U.N.S. (art. 34, ley 24.521), en oportunidad de evaluarla validez del Estatuto de la Universidad Nacional del Sur, ha ratificado a la Sindicatura General de la Nación y a la Auditoría General de la Nación como organismos encargados de realizar el control interno y externo, respectivamente, sobre los aspectos que hacen a la gestión administrativo-financiera de una universidad nacional. Entre las normas citadas, cabe destacar,

También ha convalidado la función de asesoramiento que la LAFSC le atribuye a la SIGEN en su artículo en la causa Banco Nación –y demás causas relacionadas<sup>104</sup>–, convalidándola –a través de su Gerencia de Asuntos Legales– en el marco de un convenio celebrado entre el Banco Nación e IBM Argentina S.A. En dicho caso, se presenta una de las primeras notas de reconocimiento de valor de la labor del Órgano de Control Interno, ya que –en otros organismos de gobierno– el asentimiento de la SIGEN era condición de eficacia de la firma del mentado acuerdo. En otras palabras, a modo de control previo, la intervención de la Sindicatura dotaba de eficacia a un acto administrativo.

En lo que refiere a las potestades de organización del Sistema de Control Interno, la Corte Suprema le ha reconocido la posibilidad de designar a la comisión fiscalizadora de una empresa cuyo capital social es exclusivamente estatal<sup>105</sup>.

Respecto de su función principal –auditoría interna–, la Corte se ha limitado a citar los argumentos vertidos por tribunales inferiores, sin cuestionarlos al momento de argumentar su decisión judicial. Así en la causa Grupo Clarín SA<sup>106</sup> se puede observar que, por un lado, la Sala I de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Civil y Comercial y, por el otro, el dictamen de la Procuradora General de la Nación, la Dra. Alejandra Gils Carbó, hicieron propias las conclusiones arribadas oportunamente por la Sindicatura General de la Nación en evaluaciones jurídicas e informes sobre la Ley N° 26.522 de Servicios de Comunicación Audiovisual.

Un párrafo aparte merece la extensa interpretación que el procurador general, Dr. Nicolás Becerra, le ha dedicado en numerosos fallos a la competencia de la Sindicatura General de la Nación en materia de control de liquidaciones judicialmente aprobadas que le encomienda el Decreto N° 2460/02, y ha reglamentado la SIGEN en numerosas resoluciones. Debemos comenzar el análisis, aseverando el reconocimiento de la competencia de la SIGEN en la materia<sup>107</sup>, para luego establecer ciertas precisiones sobre su alcance y finalidad. En la causa Szpakowsky<sup>108</sup> el procurador general, Dr. Nicolás Becerra, determinó el alcance del control de la intervención de los órganos de control "[...] deberá circunscribirse al control de las liquidaciones judicialmente aprobadas [...]", sin poder abarcar la legitimidad y procedencia de todos y cada uno de los aspectos del requerimiento de cancelación de deuda, que solo serán controlados cuando se trate de créditos reconocidos en sede administrativa.

Posteriormente, la Procuración General ha complementado su idea en la causa Cabe Estructura<sup>109</sup>: la intervención de la SIGEN no determina el carácter definitivo de la deuda administrativa a liquidar. Por otro lado, en los autos

que la Corte menciona aquellos los artículos 4 y 103 de la LFSC, lo que se relacionan profundamente con los principios de eficacia, eficiencia y economía (Considerando 20).

<sup>104</sup> CSJN, Banco de la Nación Argentina c/ I.B.M. Argentina S.A.

<sup>105</sup> CSJN, Compañía Integral de Montaje S.A. c/Nucleoeléctrica Argentina S.A. s/ proceso de ejecución.

<sup>106</sup> CSJN, Grupo Clarín SA y otros el Poder Ejecutivo Nacional y otros s/acción meramente declarativa.

<sup>107</sup> La Procuración General reconoce -a través de su dictamen- la competencia de la Sindicatura General de la Nación en materia de consolidación de deuda en la causa CSJN, Ecomad Construcciones Portuarias S.A.C.I.F.I. c/ Estado Nacional - ex - Dir. Nac. de Construcciones Portuarias s/ daños y perjuicios.

<sup>108</sup> CSJN, Szpakowsky, José Domingo c/ Dirección General de Fabricaciones Militares.

<sup>109</sup> CSJN, Cabe Estructura S.C. c/ Universidad Nacional de Catamarca.

Mejail<sup>110</sup>, el procurador dispone que la normativa de consolidación de deuda es de orden público y que resultan aplicables a los pronunciamientos no cumplidos si se trata de deudas pasibles de ser consolidadas, y que los interesados deben ajustarse a sus disposiciones y mecanismos administrativos a fin de percibir sus acreencias.

Profundizando las precisiones realizadas sobre el sistema de consolidación, el procurador general ha determinado ciertas líneas doctrinarias que permitirían –a nuestro entender– dotar de mayor eficiencia al sistema de consolidación. La aplicación de la Ley N° 24.283, según entendió el procurador, no puede ser un proceso aritmético, sino que debe tener en cuenta además las circunstancias del caso<sup>111</sup>. Ello se procura realizar a efecto de lograr equidad y justicia al momento de realizar indexaciones de deuda<sup>112</sup>.

Frente a los diversos precedentes citados podemos llegar a una serie de conclusiones. En primer lugar, la Corte Suprema no ha controvertido las atribuciones de la SIGEN respecto de la función de fiscalización –o de su organización interna– como órgano rector del sistema de control interno. Incluso ha validado que, por vía convencional, se sujete la eficacia de un acto administrativo al consentimiento de dicho órgano. Ello representa un avance en torno a la eficacia de su actuar administrativo superador de su carácter no vinculante. Pero principalmente lo ha hecho a través de sus silencios por encima de sus afirmaciones: la mayoría de las interpretaciones vertidas en sus fallos fueron expresadas por la Procuración General ante el Alto Tribunal; o bien, a través de citas sobre los argumentos esgrimidos por las partes o de tribunales de instancias anteriores. Lo antes dicho nos deja a la espera de un precedente jurisprudencial de la Corte Suprema que permita entender a través de sus considerandos el alcance y finalidad del sistema de control interno en cabeza de la Sindicatura General de la Nación.

#### *b. La Auditoría General de la Nación en la jurisprudencia de la Corte Suprema*

La Corte Suprema de Justicia de la Nación, se ha pronunciado expresamente sobre el marco constitucional que posee AGN, al referir que “[...] la reforma constitucional ha realizado un encuadramiento de aquellos órganos como pertenecientes a uno de los poderes constituidos desde 1853; que es plenamente concorde con la metodología adoptada para las otras autoridades creadas, definiendo inequívocamente la inserción institucional realizada”<sup>113</sup>.

En línea con lo expuesto anteriormente, el Tribunal vuelve a reconocer la jerarquía constitucional del órgano creado, como también su labor técnica, cuando se expide en la interposición de un recurso extraordinario, al fundamentar que “[...] resultan insuficientes los argumentos que pretenden que las facultades de [...] analizar la información producida [...] de la Auditoría General de la Nación [...], estén reñidas contra el orden constitucional argentino”<sup>114</sup>.

<sup>110</sup> CSJN, Mejail, Miguel Naief s/ sucesión c/ Estado Nacional.

<sup>111</sup> CSJN, Banco Sidesa S.A. s/ quiebra s/ incidente de revisión por Banco Central de la República Argentina y CSJN, Rossi Montero, Pablo Nahuel c/ Banco Central de la República Argentina.

<sup>112</sup> CSJN, Lavenia, Alicia Mónica y otros c/ Consejo Nacional de Educación Técnica (CONET) s/ juicios de conocimientos.

<sup>113</sup> CSJN. Acordada de la Corte Suprema 323. Facultades de Superintendencia N° 4, pág. 1294. Fallos de la CSJN Tomo 323, vol. I, febrero- mayo 2000. La Ley SA.

<sup>114</sup> CSJN, Fly Machine S.R.L. s/ recurso extraordinario.

En otro sentido, requiere atención la consideración que la Corte le otorga al control de los fondos públicos: “[...] alto significado institucional que importa la transparencia en el manejo patrimonial de la cosa pública [...]”<sup>115</sup>. La relevancia importa en la medida que legalmente ningún organismo de control tiene competencia legal respecto del Poder Judicial.

El análisis se enmarca en el esquema de control delineado por la Constitución Nacional y la normativa de rango legal, respecto que la Sindicatura General de la Nación, es un organismo que controla al Poder Ejecutivo en la faz interna y la Auditoría General de la Nación, es un órgano de control externo, que depende técnicamente del Poder Legislativo, pero que también controla al Poder Ejecutivo. Sin perjuicio de lo establecido, la LAFSC, menciona que “la Corte Suprema de Justicia de la Nación dispondrá sobre la modalidad y alcances de la puesta en práctica del sistema instituido en esta ley con relación al Poder Judicial de la Nación”<sup>116</sup>.

Con el “objeto de progresar con la transparencia de la administración de los fondos públicos”, se suscribió un “Convenio entre la Corte Suprema de Justicia y la Auditoría General de la Nación”<sup>117</sup>, a los fines que esta última analice también los ejercicios financieros del Alto Tribunal al momento de emitir su informe respecto de las cuentas de inversión. Cabe destacar, que la CSJN, manifiesta la idea de una “autarquía presupuestaria plena, [...] que garantice efectivamente el adecuado funcionamiento del Poder Judicial”<sup>118</sup>.

En línea con lo propugnado por la Corte, la institución del control es consustancial a las finanzas públicas. Es por ello que deviene importante resaltar como buena práctica lo que expresa el Alto Tribunal: el control representa una parte imprescindible cuyo fin es eficientizar los fondos que proveen las arcas públicas, en un marco en el que el examen de los actos de gobiernos, en función de esos fondos, sean integrales, de modo tal que queden expuestas las desviaciones tanto financieras como las legales.

### *c. La eficacia, eficiencia y economía en la jurisprudencia de la Corte Suprema*

El análisis de la jurisprudencia de la Corte Suprema respecto de los criterios de eficacia, eficiencia y economía nos permite afirmar que el Alto Tribunal ha realizado una construcción jurisprudencial no solo a través de sus fallos, sino también de sus acordadas. Podemos señalar precedentes del máximo tribunal que han velado por la eficiencia del desenvolvimiento del Estado como estándar de afectación directa o indirecta para evaluar la juridicidad del actuar privado<sup>119</sup>; o bien, han considerado la idoneidad del funcionario público como requisito de eficiencia administrativa<sup>120</sup>.

En un mismo sentido, el procurador general ante la corte ha asociado los conceptos de eficacia y efectividad a la potestad de control de todo organismo estatal<sup>121</sup>. Asimismo, en la causa Gonzalez, el procurador ha afirmado que la

<sup>115</sup> CSJN, Beatriz Silvia Mendoza y otros c/Estado Nacional y otros.

<sup>116</sup> Artículo 117 de la LAFSC.

<sup>117</sup> Resolución CSJN N° 3759/11.

<sup>118</sup> Discursos- Asuntos Institucionales 330. II Conferencia Nacional de Jueces “Poder Judicial, Independencia, Gestión y Servicio a la Sociedad”. Conclusiones. Comisión 1: Independencia Judicial I, Fallos de la CSJN Tomo 330, vol. III, Julio- septiembre 2007, La Ley, 2007, p. 4307.

<sup>119</sup> CSJN, Cámara de Comercio, Industria y Producción de la Resistencia c/ A.F.I.P.

<sup>120</sup> CSJN, Antonio Domingo Bussi c/ Congreso de la Nación – Cámara de Diputados.

<sup>121</sup> CSJN, Superintendencia de Administradoras de Fondos de Jubilaciones y Pensiones c/ Orígenes Administradora de Fondos de Jubilaciones y Pensiones S. A.

eficiencia en el ejercicio de funciones de gestión y supervisión es el estándar inteligible para evaluar la juridicidad de determinadas normas<sup>122</sup>. Por último, dicho órgano ha sostenido que la eficiencia del control depende de una correcta defensa del bien jurídico tutelado en la norma correspondiente<sup>123</sup>.

Finalmente, la Corte Suprema ha considerado –en sus acordadas– la eficiencia en la ejecución del gasto como un criterio para determinar su propio presupuesto<sup>124</sup>. Con excepción de las resoluciones judiciales citadas, no existen otras aplicaciones concretas de los criterios de eficacia, eficiencia y economía en su jurisprudencia relacionados con la auditoría gubernamental. A partir de ello, nos resultan escasos e insuficientes los precedentes citados para poder emitir un análisis conclusivo respecto de nuestra materia.

## V. Conclusiones

En la República Argentina, durante el año 1992, se sancionó la Ley de Administración Financiera y Sistemas de Control del Sector Público Nacional (LAFSC). Bajo el número 24.156, un nuevo paradigma surgió en materia de auditoría de la gestión pública, dejando atrás el viejo modelo del Tribunal de Cuentas de la Nación. La LAFSC dividió al control en dos grandes tipos. Por un lado, el control interno a cargo de la Sindicatura General de la Nación (SIGEN), coadyuvado por las Unidades de Auditoría Interna, como un sistema de organización administrativa descentralizado, en cabeza de entes y órganos unipersonales, dependientes del Poder Ejecutivo Nacional. Por otro lado, el control externo, en el ámbito del Congreso de la Nación, a cargo de órganos colegiados, tales como, la Auditoría General de la Nación (AGN), en coordinación con la Comisión Mixta Parlamentaria Revisora de Cuentas (CMPRC).

La ley en cuestión pretendió comenzar el camino hacia el modelo de control público de la auditoría gubernamental. A partir de ello, surgió el principal interrogante que hemos tratado de responder a lo largo del presente trabajo: ¿el bloque normativo de la Ley N° 24.156, a pesar de iniciar el cambio hacia la consagración del modelo de la auditoría gubernamental, se rige por los principios de eficacia, eficiencia y economía que este propugna?

Para poder resolverlo, propusimos un análisis de la Ley N° 24.156 y las normas reglamentarias, modificatorias y complementarias que rigen el funcionamiento de la SIGEN y la AGN y que denominamos bloque normativo de control público. La metodología de estudio se conformó en torno a través de los debates parlamentarios que propiciaron a la LFSC, las discusiones de la Convención Constituyente de 1994 en torno a los organismos de control y, finalmente, la interpretación de la Corte Suprema de Justicia de la Nación a través de sus fallos sobre la función fiscalizadora ejercida por la SIGEN y la AGN. Las actividades mencionadas se realizaron con miras a comprobar la siguiente hipótesis: el bloque normativo de control público de la República Argentina no cumple con los principios esenciales de eficacia, eficiencia y economía de la auditoría gubernamental.

---

<sup>122</sup> CSJN, Alejandro Daniel Gonzalez y otros c/ Ministerio de Cultura y Educación.

<sup>123</sup> CSJN, FRIMETAL S. A. y otros c/ A.F.I.P. – D.G.I.

<sup>124</sup> CSJN, Acordada N° 18/00 y 16/03.

A partir del trabajo de investigación realizado, podemos primariamente esbozar afirmaciones que nos acercan a una serie de conclusiones sobre la hipótesis mencionada.

En primer lugar, afirmamos que el tratamiento que tanto el legislador, como el convencional constituyente y la Corte Suprema de Justicia de la Nación le han dado a la temática en cuestión no está acorde a la importancia que representa la función de control en un sistema democrático de gobierno, en el marco de un Estado de derecho. Más aún, el cuasi nulo tratamiento por el Alto Tribunal respecto de las funciones y organización del sistema de control nacional resulta incluso suficiente para emitir conclusión alguna.

En segundo lugar, resaltamos con positividad que el legislador nacional haya realizados precisiones conceptuales respecto de los criterios de eficacia, eficiencia y economía en oportunidad de sancionar la LAFSC. Sin embargo, debemos meritar que la conceptualización de las 3 E no se ha dado en el seno del debate parlamentario propiamente dicho; sino, por el contrario, en una inserción final del miembro informante<sup>125</sup>.

Más preocupante es el silencio de la Convención Constituyente respecto de los criterios conceptuales mencionados. Sin perjuicio de ello, resulta imperioso destacar la inclusión de dichos criterios por parte de la Corte Suprema en sus fallos, como estándares de una buena gestión de gobierno.

Realizadas las afirmaciones pertinentes, podríamos señalar como génesis de la cuestión sujeta a estudio la concepción del legislador –y mantenida por el convencional constituyente en 1994– del objetivo primario de la LAFSC, por el cual el Congreso de la Nación procuró “[...] diseñar una normativa que permita otorgar racionalidad a la administración financiera del sector público nacional e instituir una estructura de controles internos y externos financieros y operativos sobre la gestión de los entes públicos”<sup>126</sup>. A la luz de dicha concepción, podríamos afirmar que la Ley de Administración Financiera y de los Sistemas de Control del Sector Público Nacional permite cumplir con los principios esenciales de eficacia, eficiencia y economía de la auditoría gubernamental ya que la meta propuesta fue cumplida. Pero aun así nos resulta insuficiente. Puesto que, si bien el Sistema de Control Público ha creado una serie de controles internos y externos que poseen como principios rectores la eficacia, eficiencia y economía, el mentado sistema no cuenta con un ordenamiento jurídico que le permita realizar un control legal, económico, financiero, patrimonial y de gestión con eficacia, eficiencia y economía.

El carácter vinculante y coercitivo de la función fiscalizadora son atribuciones pendientes del Sistema de Control Público en el orden nacional. Así, se concluye que aún resta fortalecer las instituciones de control con instrumentos legales idóneos que permitan garantizar la idea de una gestión pública que satisfaga el bien común con eficacia, eficiencia y economía, como un principio republicano de gobierno y realidad democrática.

---

<sup>125</sup> Si además consideramos que el entonces diputado nacional Oscar S. Lamberto, preside hoy la Auditoría General de la Nación podríamos aseverar que la profundidad en la que trató el tema en su inserción se basa más en un interés profesional personal que una necesidad institucional colectiva de debate en torno a la cuestión.

<sup>126</sup> Informe Comisión de Presupuesto y Hacienda de la Cámara de Senadores de la Nación. Proyecto de Ley LAFSC, *Diario de Sesiones de la Cámara de Senadores de la Nación del 09 de septiembre de 1992*, p. 2472.