

# EL “PRINCIPIO DE ESPECIALIDAD” COMO LÍMITE Y MARCO DIMENSIONANTE, DE LA ACTUACIÓN DE LOS ÓRGANOS DE AUDITORÍA INTERNA DEL ESTADO<sup>1</sup>.

Análisis a través de la determinación del alcance del cometido de “Control” asignado a la Auditoría Interna de la Nación, por el Artículo 199 de la Ley 16.736.

*LUIS A. FLEITAS DE LEÓN<sup>2</sup>*  
*EDUARDO DERDERIÁN MINASIÁN<sup>3</sup>.*

## I. Objeto del planteo y su importancia.

El punto de partida de este planteo, se encuentra en una aseveración insoslayable para todos quienes se desempeñan en el Estado: la ejecución legítima de todo cometido asignado a un Órgano que integra la estructura del Estado, requiere que, previamente, se determine con precisión su alcance, así como de las funciones y poderes que éste tiene para su cumplimiento.

Para ello, es absolutamente necesario su estudio, tanto desde un punto de vista jurídico, como sustancial.

Dado que algunos de los Órganos que integran el Estado, son de Auditoría Interna, esta aseveración se hace también ineludible para quienes se desempeñan en éstos, más allá de las particularidades técnicas propias de la actividad.

Lo indicado emana, como se verá, del “Principio de especialidad”, que rige la competencia de todo Órgano de la Persona jurídica Estado.

Como consecuencia de lo señalado, el análisis que se efectúa en este trabajo revelará cuan importante es la correcta comprensión e interpretación de las normas jurídicas, por parte de quienes realizan auditorías en el Estado.

La relevancia de lo afirmado, se pondrá de manifiesto a partir del estudio de un cometido muy particular asignado Auditoría Interna de la Nación, el cual es uno de los Órganos de Auditoría Interna que integra el Estado uruguayo, a través de su Poder Ejecutivo, por disposición del Artículo 45 de la Ley 16.736.

A título de avance, el referido, es un cometido que le otorga a este Órgano auditor la tarea de efectuar “Controles sobre los estados contables” de determinados entes colectivos, el cual le fue asignado por el Artículo 199 de la Ley 16.736, del 5 de enero de 1996 –con las modificaciones introducidas por el Artículo 417 de la Ley 17.930 y el Artículo 146 de la Ley 18.046–.

## II. El Principio de Especialidad como límite de la competencia de todo Órgano del Estado.

Desde la ciencia jurídico – administrativa, se ha elaborado lo que se ha denominado como “Teoría del Órgano”, con el objeto de comprender racionalmente la estructura y el funcionamiento del Estado, en tanto Persona jurídica de Derecho Público mayor, así como el alcance y límite de su actividad<sup>4</sup>.

De acuerdo a los postulados de esta Teoría, el Estado actúa y expresa su voluntad a través de sus Órganos, en particular, por medio de los seres humanos que los integran.

1 Ponencia presentada en las III JORNADAS RIOPLATENSES DE AUDITORÍA INTERNA, organizada por Instituto Uruguayo de Auditoría Interna, el 18 y 19 de octubre de 2007

2 Doctor en Derecho y Ciencias Sociales. Asesor Abogado de la Auditoría Interna de la Nación

3 Contador Público. Asesor Contador Público de la Auditoría Interna de la Nación.

4 Ver: MÉNDEZ MANFREDINI, Aparicio; “Teoría del Órgano”, edición definitiva, Montevideo – año 1971 y SAYAGUÉS LASO, Enrique; “Tratado de Derecho Administrativo” Tomo I, 8ª edición, Montevideo – año 2002, págs. 183 y sgts.

Los Órganos constituyen el núcleo esencial para comprender el funcionamiento del Estado. Éstos se componen de tres elementos: a) Competencia, b) Forma y, lógicamente, c) Voluntad humana.

De los tres elementos, el relevante a los efectos de este análisis es el componente "Competencia", el cual está inexorablemente vinculado con el "Principio de Especialidad", que incide de modo determinante en la fijación de los límites de la misma.

Como ha indicado MENDEZ MANFREDINI, "la especialidad" de un Órgano o lo que él denomina como su "elemento sustantivo", está constituida por las "atribuciones", es decir, su materia, objeto o cometidos, así como por las "funciones" que éste puede realizar de acuerdo a su objeto y las "potestades" o poderes jurídicos para la ejecución del o de los cometidos atribuidos<sup>5</sup>.

En consecuencia, señala el autor, la competencia de un Órgano está estrechamente vinculada, desde los puntos de vista teórico y pragmático, a la "especialidad" del mismo, pues es ésta la que va a determinar sus límites<sup>6</sup>.

Los cometidos o atribuciones de cada Órgano del Estado deben ser asignados expresamente por el Orden Jurídico vigente, en particular por la Constitución y la Ley.

A su vez, en principio, lo mismo debe ocurrir con las funciones y los poderes jurídicos que podrá utilizar el Órgano para la ejecución del cometido expresamente asignado. Sin embargo, a partir de la denominada "Teoría de los poderes implícitos", se ha aceptado que "respetando la función jurídica cuyo ejercicio le ha sido atribuido, los Órganos podrán utilizar las distintas vías y medio que sean necesarios para el cumplimiento de sus cometidos, aún cuando no les hayan sido atribuidos a texto expreso"<sup>7</sup>.

En consecuencia, son las normas jurídicas las que delimitan, con la puntualización indicada, la competencia del Órgano y establecen los límites, dentro de los cuales puede moverse el mismo<sup>8</sup>.

Este Principio ha sido recogido en otros países, en un sentido muy similar, con el nombre de "Principio de legalidad".

El "Principio de legalidad", al igual que el "Principio de especialidad", significa "que los entes públicos no pueden entrar en el tráfico jurídico ilimitadamente, por el contrario, sólo pueden enhebrar relaciones allí donde una norma les autoriza a ello", por lo que "la capacidad jurídica de Derecho Público de una Administración coincide con el conjunto de potestades que le hayan sido atribuidas por el Ordenamiento Jurídico"<sup>9</sup>.

La aplicación del "Principio de legalidad", como ocurre con el de "especialidad", implica que el Órgano estatal podrá producir jurídicamente "todo lo que le resulte del ejercicio de esas potestades que le hayan sido previamente conferidas y no puede hacerlo fuera de esa atribución, invocando un supuesto principio de presunción general de aptitud o libertad"<sup>10</sup>.

En definitiva, a partir de lo indicado, puede decirse que los Órganos del Estado -incluidos aquellos de Auditoría Interna- sólo pueden hacer aquello que les está expresamente permitido por el Orden jurídico, considerando la salvedad indicada respecto a los denominados "poderes implícitos", por lo que, todo acto realizado por los mismos en vulneración del "Principio de Especialidad", excede su competencia y es ilegítimo<sup>11</sup>.

Esto los diferencia de lo que ocurre con las personas físicas y jurídicas de Derecho privado, las cuales se rigen por el "Principio de autonomía de la voluntad" de "libertad". Estos sujetos de Derecho, en virtud de tal, pueden hacer o no hacer, libremente, cualquier acto o actividad, siempre que ello no vulnere el Orden jurídico vigente ni el Orden público.

5 MÉNDEZ MANFREDINI; ob. cit., pág. 128.

6 MÉNDEZ MANFREDINI; ob. cit., pág. 129.

7 RISSO FERRAND, Martín; "Derecho Constitucional" Tomo III, Montevideo - 1998, pág. 72. En similar sentido: KORZENIAK, José; "Derecho Constitucional 2º", F.C.U., Montevideo - 1987, págs. 79 y 80; SAYAGUÉS LASO; ob. cit. Tomo II, págs. 437 y 438.

8 En este sentido: SAYAGUÉS LASO; ob. cit. Tomo I, pág. 191.

9 GARCÍA DE ENTERRÍA, Eduardo y FERNÁNDEZ, Tomás - Ramón; "Curso de Derecho Administrativo", Tomo I, reimpresión de la 8ª edición, editorial Civitas, Madrid - 1998, pág. 413.

10 GARCÍA DE ENTERRÍA y FERNÁNDEZ; ob. cit, págs. 413 y 414.

11 SAYAGUÉS LASO; ob. cit. Tomo I, págs. 199 a 202. En sentido similar: MÉNDEZ MANFREDINI citando a SPOTA, ob. cit., pág. 129.

### III. Estudio del cometido de “Control” asignado a la Auditoría Interna de la Nación, por el Artículo 199 de la Ley 16.736.

El cometido asignado a la Auditoría Interna de la Nación, por el Artículo 199 de la Ley 16.736, dispone: *“las personas públicas no estatales y los organismos privados que manejan fondos públicos o administran bienes del Estado”* deben presentar una copia de *“sus estados contables con dictamen de Auditoría externa dentro de los noventa días del cierre del ejercicio, ante la Auditoría Interna de la Nación”* la cual *“efectuará los controles sobre dichos estados en forma selectiva, de acuerdo a las conclusiones que se obtengan de la información proporcionada”*.

El Artículo excluye expresamente de éste régimen a las Cajas Paraestatales de jubilaciones y pensiones –Notarial, Bancaria y de Profesionales-, si bien las mismas son Personas jurídicas de Derecho Público no Estatal.

La lectura atenta y analítica de la norma transcrita pone de manifiesto la formulación poco precisa que nuestro legislador ha hecho de este cometido, en particular, desde el punto de vista de la disciplina científica de Auditoría, ángulo desde el cual debe analizarse la lógica y racionalidad de su contenido.

La inexactitud de la formulación del cometido hace que sea necesaria la interpretación de la citada norma jurídica, pues, de ese modo, podrá determinarse con precisión, el alcance del mismo, su real dimensión técnica y sus límites, así como las funciones y los poderes que tiene el Órgano estatal para ejecutarlo.

Solo así, se podrá delimitar la competencia de la Auditoría Interna de la Nación para la ejecución legítima de referido cometido.

## 1. Presupuestos.

La determinación precisa del alcance de este cometido, requiere su análisis a partir de dos niveles o dimensiones distintas, cuya simbiosis va a permitir arribar a una conclusión acabada al respecto.

Como puede observarse, el cometido en estudio está expresado a través de un conjunto de palabras o signos, que denominaremos lenguaje, contenidas en una regla de estructura lógica.

A su vez, dicha regla de estructura lógica, que tiene un carácter prescriptivo pragmático y que trasmite un imperativo o directiva que pretende regular la conducta de determinados entes y la de los individuos agrupados en ella, es una norma jurídica<sup>12</sup>.

Esta norma jurídica, como ocurre con todas las reglas de Derecho, es un medio de transmisión de lenguaje<sup>13</sup>.

En conclusión, la intelección precisa del cometido en cuestión, requiere su abordaje desde dos dimensiones distintas: una jurídico - formal, a partir de la interpretación del medio por el cual se transmite el lenguaje, es decir, de la norma jurídica y otra, lingüístico - sustancial, a partir de la comprensión del conjunto de palabras o signos que expresan, en lenguaje, el cometido.

### 1.1. Dimensión jurídico – formal.

A lo largo de los años se han desarrollado varios métodos de interpretación de las normas. Actualmente, la ciencia jurídica tiende al pluralismo metodológico, lo cual significa que, científicamente, no debe descartarse ningún método, pudiendo recurrirse a unos u otros según los casos e, incluso, a varios a la vez<sup>14</sup>.

12 La afirmación señalada deriva de la distinción propuesta por Alf ROSS, en su obra “Lógica de las normas”, respecto a los discursos a partir de los cuales se manifiesta el lenguaje. Así distingue, por un lado, el discurso teórico: “en el cual el emisor del lenguaje, pretende transmitir al receptor del lenguaje un estado de cosas, una descripción de la realidad” y, por el otro, el discurso práctico: “en el que el emisor del aparato simbólico pretende influir, determinar o condicionar la conducta de los demás”. ROSS ubica al Derecho en esta la segunda categoría de discurso del lenguaje. Referencia obtenida en: MALHERBE, Hugo; “Introducción a la Ciencia Jurídica”, Tomo I, 2ª edición, Marzo – 1987, pág. 80.

En similar sentido: KELSEN, Hans; “Teoría Pura del Derecho”, editorial Eudeba, 4ª edición, marzo – 1999, pág. 58. Dice el autor: “considerado en cuanto a su fin, el derecho aparece como un método específico que permite inducir a los hombres a conducirse de una manera determinada”; así la meta del creador de una norma jurídica es “encauzarlos hacia una conducta determinada”.

13 En este sentido, Alf ROSS, en análisis efectuado por MALHERBE; ob. cit., pág. 80.

14 DÍAZ, Elías; “Sociología y Filosofía del Derecho”, 2ª edición, Madrid -1980, págs. 121 y 122.

En este caso, se optará, científicamente, por el denominado método “lógico sistemático” de interpretación de las Leyes, consagrado en las disposiciones contenidas en el título preliminar del Código Civil.

El método lógico sistemático parte de la premisa de que quien debe aplicar una norma jurídica, debe aplicar la voluntad de la misma.

Quienes postulan este método, señalan que la voluntad de una norma jurídica no es identificable con la voluntad psicológica de sus creadores, sino que ésta es racional, objetiva y propia de la norma, por lo que, para su determinación, no basta con identificar lo que el creador quiso decir, sino que habrá que precisar lo que efectivamente dijo<sup>15</sup>.

Para éste método, las normas jurídicas son figuras independientes a su creador, que tienen voluntad y significación autónomas, así como un fin, razón u objetivo propio, por lo cual su voluntad está contenida en su propia formulación<sup>16</sup>.

La voluntad psicológica de su creador, no es más que un factor accesorio que coadyuva a ello.

En consecuencia, cuando se crea una norma jurídica “se está estableciendo una cierta forma de voluntad que contiene implicaciones que van mucho más allá de las decisiones del arbitrio de quien la formuló”, pudiendo contener soluciones insospechadas para quien la creó<sup>17</sup>.

En este sentido, el Artículo 17 inciso 2º del Código Civil expresa que para interpretar la Ley se debe “*recurrir a su intención o espíritu, claramente manifestados en ella misma*”, es decir, se debe apelar a la intención o espíritu contenido objetivamente dentro de la misma Ley.

Dicho método plantea dos elementos para determinar el significado de la voluntad objetiva contenida en la norma jurídica.

En primer lugar, el elemento “sistemático”.

Las normas jurídicas no son formulaciones aisladas, sino que forman parte de un Sistema u Orden jurídico compuesto por otras normas, dotado de una congruencia lógica propia.

En consecuencia, quienes sostienen este método, señalan que para determinar la voluntad objetiva de una norma jurídica, es necesaria su comprensión e interpretación dentro del Orden jurídico que integran, tomando en cuenta sus relaciones sistemáticas con las demás normas.

El Artículo 20 del Código Civil consagra de forma clara este elemento, al disponer que “*el contexto de la Ley servirá para ilustrar el sentido de cada una de sus partes, de manera que haya entre todas ellas la debida correspondencia y armonía*”.

En segundo lugar, el elemento “lógico”.

Las normas jurídicas son estructuras que contienen formulaciones lógicas, aplicables a situaciones empíricas concretas.

En consecuencia, para éste método, la interpretación de una norma jurídica comprende: a) la interpretación lógica del sentido de cada una de las palabras contenidas en ella; b) la comprensión lógico – racional del conjunto de dichas palabras, en tanto constituyen una regla cuya estructura debe contener una formulación con tal característica.

Para la interpretación lógica del sentido de las palabras, debe recurrirse a la aplicación del método semiótico, en tanto método para la “interpretación y análisis del lenguaje”, cuya “meta principal es el esclarecimiento de las diversas dimensiones del signo o palabra utilizada en el lenguaje”<sup>18</sup>.

Así, el sentido de las palabras contenidas en la norma jurídica debe analizarse en tres dimensiones interrelacionadas entre sí: a) “sintáctica”, tomando en cuenta sus “relaciones con las demás palabras”; b) “semántica”, determinando “su significado”; c) “pragmática”, comprendiendo el uso de las mismas a partir de la relación emisor – receptor<sup>19</sup>.

Para la comprensión y aplicación lógica de las normas jurídicas, debe partirse de una premisa fundamental: éstas son, antes que nada, un fenómeno cultural, en tanto producto de los hombres para “regular

15 NINO, Carlos Santiago; “Introducción al análisis del Derecho”, 1ª reimposición de la 2ª edición, editorial Astrea, Buenos Aires - 1984, págs. 259 y 260.

16 WINDSCHEID en referencia efectuada por MALHERBE, Hugo; “Introducción a la Ciencia Jurídica”, Tomo II, 2ª edición, Marzo – 1987, pág. 24.

17 WINDSCHEID en referencia efectuada por MALHERBE, Hugo; “Introducción a la Ciencia Jurídica”, Tomo II, ob. cit., pág. 24.

18 DÍAZ; ob. cit., págs. 102 y 103.

19 DÍAZ; ob. cit., pág. 103.

la convivencia humana<sup>20</sup>, es decir, son creadas por el hombre a partir de la realidad de una determinada sociedad civil, para ser aplicada en ella misma<sup>21</sup>.

Por lo tanto, quien debe interpretar la formulación contenida en una norma jurídica no solo debe recurrir a la lógica formal, sino que, además, debe acudir a la lógica material o a lo que se ha denominado “lógica de lo razonable o de lo humano”, que implica “una razón impregnada de puntos de vista estimativos, de criterios de valoración, de pautas axiológicas”, que se nutre de la realidad social a la que el Derecho debe ser aplicado<sup>22</sup>.

Lo señalado implica, entre otras cosas, que si la norma jurídica está destinada a regular una determinada actividad de la sociedad civil, ciencia, arte o disciplina, la formulación que contiene la misma –considerando las palabras que la integran, individualmente y en su conjunto– debe interpretarse con el sentido dado y la lógica inherente a dicha actividad, ciencia, arte o disciplina.

Justamente, el Artículo 19 del Código Civil recoge este aspecto esencial dentro del elemento “lógico” del método, al establecer que *“las palabras técnicas de toda ciencia o arte se tomarán en el sentido que les den los que profesan la misma ciencia o arte; a menos que aparezca claramente que se han tomado en sentido diverso”*.

Finalmente, como efecto de lo expresado en estos párrafos, este método plantea que la voluntad objetiva contenida en una norma jurídica, se enriquece con la evolución de la sociedad civil que regula, así como con la evolución de las ciencias, artes o disciplinas a que refiere o regula, pues “es el presente el que va suscitando las distintas modalidades de voluntad o los distintos contenidos de voluntad, que no habían sido tomados en cuenta obviamente por el legislador” o, más precisamente, por el creador de la norma, al momento de su elaboración<sup>23</sup>.

## 1.2. Dimensión lingüístico – sustancial.

En este punto se desarrollará, brevemente, la base, pauta o matriz dogmática a partir de la cual se buscará la comprensión de los signos o palabras, es decir, del lenguaje que expresa el cometido contenido en la norma que constituye el núcleo de este análisis.

Como puede observarse, esta dimensión está íntimamente ligada con la interpretación “lógica” de toda norma jurídica que propone el método lógico - sistemático, en particular, a través de la aplicación del método semiótico, en sus acepciones semántica y pragmática.

A este efecto, se tomarán, sintéticamente, los postulados lingüísticos propuestos por el filósofo Ludwig WITTGENSTEIN<sup>24</sup>, respecto a la estructura y límites del contenido del lenguaje.

El pensamiento de WITTGENSTEIN y su concepción del lenguaje, puede dividirse, claramente, en dos épocas.

Una primera época, a partir de su obra “Tractatus lógico – philosophicus”, publicada en el año 1922, en la que sostenía que todo signo o palabra y lo que es representado por ella, se corresponden entre sí con exactitud. Para arribar a tal afirmación, WITTGENSTEIN parte de lo que denominó “Teoría isomórfica” o del “atomismo lógico”, a partir del cual formulaba el siguiente supuesto: el mundo se mueve en un espacio de posibilidades dadas de antemano, en consecuencia, el armazón básico y general del mismo se halla fijado a priori en un lenguaje exacto, por lo que las palabras y los juicios no son más que derivaciones lógicas de los hechos<sup>25</sup>.

Sintéticamente, para este autor, en esta primera época, “el lenguaje debía ser un sistema rigurosamente organizado”<sup>26</sup>.

Una segunda época, en la que varía radicalmente su concepción del lenguaje, lo cual se vio reflejado en su obra póstuma “Philosophische Untersuchungen – Investigaciones Filosóficas”, publicada en 1953. En esta etapa, WITTGENSTEIN abandona su visión del lenguaje como un sistema rígidamente organizado y

20 RADBRUCH, Gustav; “Introducción a la filosofía del Derecho”, 4ª edición, Fondo de Cultura Económica – México, págs. 46 y 47.

21 Varios autores sustentan lo afirmado respecto al origen social del Derecho, lo cual ha dado lugar al desarrollo de una disciplina científica denominada “Sociología jurídica”. En este sentido, Emile DURKHEIM, Luis LEGAZ Y LACAMBRA, Luis RECASÉNS SICHES y Norberto BOBBIO, entre otros, citados por DÍAZ; en ob. cit., págs. 195 y 196.

22 Luis RECASÉNS SICHES citado por DÍAZ; en ob. cit., págs. 91 y 92.

23 MALHERBE; “Introducción a la Ciencia Jurídica” Tomo II, ob. cit., págs. 24 y 25.

24 Filósofo austríaco, nacionalizado británico, nacido en 1889 y fallecido en 1951.

25 BAUM, Wilhelm; “Ludwig WITTGENSTEIN, editorial Alianza, Madrid – 1988, págs. 16, 96 a 100 y 168.

26 BAUM, Wilhelm; “Ludwig WITTGENSTEIN”, ob. cit., pág. 168.

adopta una posición mucho más pragmática y dinámica respecto al mismo, aceptándolo tal cual se da en la práctica<sup>27</sup>.

Son algunos de los postulados formulados en esta segunda época por el autor, los que tomaremos como pauta dogmático - lingüística para la comprensión de los signos o palabras que expresan el cometido.

En dicha obra, WITTGENSTEIN señala que no existe tal conexión isomórfica, atemporal y abstracta entre una palabra y el conjunto de hechos que supuestamente representa, es decir, entre proposiciones y hechos<sup>28</sup>, sino que el significado de una palabra o signo deriva de su uso en el lenguaje<sup>29</sup>.

A su vez, el lenguaje se usa en un contexto o entorno social. Por lo que “el lenguaje consiste en un conjunto de hábitos determinados por reglas que rigen su uso”, que permiten calcular la comprensión de las palabras o signos por el receptor, aunque no su comprensión definitiva<sup>30</sup>.

En consecuencia, para el autor, es en ese entorno social concreto que se tornará claro el significado de la palabra en cuestión<sup>31</sup>.

Por lo tanto, una formulación lingüística externamente igual, o sea, una palabra o signo determinado, puede tener distintos significados según el uso que se le otorgue dentro de un entorno o contexto social concreto<sup>32</sup>. Es decir, una palabra o signo puede tener un significado dentro de un contexto social y variar, pudiendo ser más amplio, más restringido o completamente distinto, dentro de otro entorno social.

Más aún, el emisor del lenguaje, puede calcular que comprende el significado de las palabras que emite en un determinado sentido y, sin embargo, el receptor puede calcular la comprensión del significado de las mismas en otro.

A este proceso de comprensión de los signos o palabras dentro del lenguaje, el autor le llama el “juego del lenguaje”<sup>33</sup>.

En síntesis, esta concepción del lenguaje entendido como un “juego”, donde el significado de las palabras deriva del uso que se hace de las mismas dentro éste, pudiendo ser distinta la comprensión que ha calculado tener de un signo el emisor con relación al receptor, será fundamental para la comprensión lógica y racional este cometido, cuyo estudio nos ocupa.

## 2. Delimitación de su alcance.

### 2.1. Identificación del fin u objetivo de la norma jurídica.

El Artículo 199 de la Ley 16.736 tiene un objetivo o fin propio, contenido en su voluntad autónoma, que debe ser satisfecho por el “Control” que preceptúa.

En consecuencia, la identificación de dicho fin u objetivo es clave para determinar el alcance del “Control”, pues éste debe adecuarse al mismo, para poder satisfacerlo.

Dado que esta norma jurídica transmite un imperativo o directiva emitido por el Estado, que somete a las “*Personas públicas no estatales y los Organismos privados que manejan fondos públicos o administran bienes del Estado*”, a un determinado “Control” a partir de sus estados contables, es lógico deducir que su fin u objetivo está estrechamente vinculado con la razón ontológica por la cual, el Estado, dispuso el mismo.

Las “Personas jurídicas de Derecho Público no Estatal”, son sujetos de Derecho que, sin integrar el Estado, son regulados por el Derecho Público, en tanto están sometidos a un régimen jurídico legal que les confiere

27 BAUM, Wilhelm; “Ludwig WITTGENSTEIN”, ob. cit., pág. 171.

28 WITTGENSTEIN, Ludwig; “*Philosophische Untersuchungen – Philosophical Investigations*”, traducción de G. E. M. Anscombe, 1ª edición, The Mac Millan Company, New York – 1953, pág. 105. En este sentido, el autor expresa: “The question what the expression means is not answered by such a description; and this misleads us into concluding that understanding is a specific indefinable experience”.

29 WITTGENSTEIN, Ludwig; “*Philosophische Untersuchungen – Philosophical Investigations*”, ob. cit., pág. 53. Dice el autor: “if the meaning is the use we make of the word, it makes no sense to speak of such fitting”.

30 BAUM, Wilhelm; “Ludwig WITTGENSTEIN”, ob. cit., págs. 169 y 170.

31 BAUM, Wilhelm; “Ludwig WITTGENSTEIN”, ob. cit., pág. 169.

32 WITTGENSTEIN, Ludwig; “*Philosophische Untersuchungen – Philosophical Investigations*”, ob. cit., pág. 53. En este sentido, dice el autor: “What is essential is to see that the same thing can come before our mind when we hear the word and the application still be different. Has it the same meaning both times? I think we shall say not”.

33 WITTGENSTEIN, Ludwig; “*Philosophische Untersuchungen – Philosophical Investigations*”, ob. cit., págs. 7 y 8.

“poderes exorbitantes y, correlativamente, los somete a sujeciones exorbitantes, entendiendo por exorbitantes soluciones que van más allá de las que se aplican” por el Derecho Privado, “al común de los mortales”<sup>34</sup>.

Lo que determina que el legislador cree una Persona pública no estatal o someta a una entidad creada por particulares a dicho régimen jurídico, en ambos casos por Ley, es que las mismas tienen a su cargo el cumplimiento o ejecución de “cometidos públicos o de interés público”<sup>35</sup>.

Brevemente, el concepto jurídico de interés público o general es, en principio, indeterminado. Sin embargo, es determinable en cada caso concreto pues el mismo constituye un módulo de condensación de valores que existen en una sociedad y es respecto a éste parámetro que habrá que evaluar si un cometido tiende o no a satisfacer dicho interés.

En consecuencia, la razón por la que se somete a las Personas públicas no estatales al referido “Control” estatal, obedece a la necesidad que tiene el Estado de sujetarlas a un conjunto de controles exorbitantes, cuya finalidad es la de obtener una seguridad razonable respecto al cumplimiento, por parte de dichos entes, de los cometidos de interés público que le hayan sido asignados<sup>36</sup>.

En cuanto a los “Organismos privados”, cabe indicar que la norma, al utilizar dicha expresión genérica, no hace distinción alguna, por lo que incluye dentro de la misma a toda agrupación de seres humanos, con un fin común, tenga o no personería jurídica reconocida, sea de naturaleza civil o comercial, tenga o no fines de lucro, cualquiera sea su objeto o fin, su cantidad de integrantes y el grado de organización que posea su estructura, siempre y cuando se rija por el Derecho Privado.

Cabe identificar la razón por la cual el Estado somete a estos Organismos privados, al referido “Control”.

El Estado, en tanto forma organizativa o “asociación política” adoptada por un conjunto de seres humanos en la cual determinadas personas imponen su voluntad al resto de los integrantes<sup>37</sup>, cuando interviene en un ámbito de actividad de la sociedad civil, lo hace a partir de los intereses o necesidades de los individuos y/o entes colectivos que la integran.

Por lo tanto, cuando el Estado, por Ley o por un Decreto dictado por Junta Departamental, con fuerza de Ley en su jurisdicción, interviene en la sociedad civil otorgando fondos públicos o dando la administración de alguno de sus bienes inmuebles, con un fin o destino específico, a un Organismo privado<sup>38</sup>, lo hace en tanto sus cuadros gubernamentales y administrativos han sido persuadidos de la importancia de tutelar, apoyar o fomentar el desarrollo de los intereses o necesidades contenidas en el fin perseguido por el ente.

Tal persuasión puede originarse en una conducta proactiva de los seres humanos que integran el grupo o, sin que exista tal comportamiento expreso, en los intereses o las necesidades que como tal represente el mismo.

En consecuencia, el apoyo que brinda el Estado al ente privado, es la razón por la cual éste debe ejercer sobre el mismo cierto control, en el caso, el “Control” sobre o a partir de sus estados contables<sup>39</sup>.

Es decir, la razón por la cual se somete a estos Organismos privados al referido “Control” estatal, radica en la necesidad que tiene el Estado de asegurarse, razonablemente, que dichos entes han utilizado estos fondos o bienes, con el destino o fin para el cual les fueron brindados.

Sintéticamente entonces, la razón ontológica por la cual el Estado somete a estas dos categorías de entes colectivos a tal sujeción, constituye el fin u objetivo contenido en la voluntad de la norma, que debe ser satisfecho por el “Control” referido.

34 CAJARVILLE PELUFFO, Juan Pablo; “Sobre las Personas Públicas no Estatales” en Cuadernos de Derecho Público, Tomo 5, “Sobre la Reforma del Estado y Derecho Administrativo”, Editorial Universidad, pág. 42.

35 SAYAGUÉS LASO; ob. cit. Tomo I, pág. 221 y CAJARVILLE PELUFFO; ob. cit., págs. 33 y 43.

36 CAJARVILLE PELUFFO; ob. cit., pág. 35. En este sentido: DELPIAZZO, Carlos; “Derecho Administrativo Uruguayo”, Editorial Porrúa - Universidad Autónoma de México, año 2005, pág. 135.

37 WEBER, Max; “Economía y Sociedad”, Fondo de Cultura Económica - México, 8ª reimpression de la 2ª edición en español, 39, 43, 44 y 1057. Al definir su concepto de Estado, WEBER agrega un tercer elemento determinante a tales efectos que es: el “monopolio de la coacción física” por parte del mismo. Cabe puntualizar que no se hizo mención expresa al mismo, dado que no es relevante a los efectos del este análisis, pues, particularmente, se quiere destacar el carácter de “asociación política” que tiene el Estado.

38 Lo indicado es de acuerdo a lo preceptuado por los Artículos 457 y 528 de la Ley 15.903.

39 En este sentido: MARGULIES, Isaac y VIDAL, Martha; “La Administración Financiera y la Contabilidad en el Sector Público del Uruguay”, 1ª edición - julio 2001, pág. 790.

## 2.2. El “Control” como verificación de la exactitud formal del estado contable: una concepción inadecuada.

Inicialmente, se tendió a interpretar el cometido contenido en el Artículo 199 de la Ley 16.736 de modo tradicional, a través del denominado método exegético o literal.

En primer lugar, quienes sostenían este criterio de intelección, partían de la acepción más común o vulgar de la palabra “Control”, considerada como la “acción de comprobar”, es decir, de “confirmar la exactitud de algo”<sup>40</sup>.

En segundo lugar, la referida norma jurídica era considerada de forma aislada respecto al resto del Orden Jurídico y sin conexión alguna con la disciplina, ciencia, arte o ámbito de la sociedad civil que refiere o regula, por quienes postulaban el criterio en cuestión.

Como se analiza a continuación, este planteo conducía, inexorablemente, a una conclusión que carecía de lógica y racionalidad, pues arribaba a una concepción del “Control”, que no satisfacía el objetivo o fin para el cual había sido establecido.

Por un lado, la adopción de este criterio para la determinación del alcance del cometido implicaba que, la Auditoría Interna de la Nación, al controlar los estados contables de los entes referidos, debía limitarse a efectuar un mero examen o revisión de la exactitud formal de dichos estados.

Para esta posición, dicho examen debía agotarse en controlar que el estado contable había sido expuesto de acuerdo a lo dispuesto por las normas jurídicas aplicables en materia de exposición de los mismos, lo cual, en nuestro país, ha sido regulado principalmente por el Decreto 103/1991 de 27/2/1991.

Conceptualmente, dentro de la ciencia contable, esta actividad es asimilable a la realización de los procedimientos propios de un “Informe de Compilación” de estados contables.

De acuerdo al numeral 1.1 del Pronunciamiento n° 7 del Colegio de Contadores, Economistas y Administradores del Uruguay, un “Informe de Compilación” es la compilación de estados contables, destinado a verificar que se ha presentado en forma de tal, es decir, de acuerdo a los requisitos que establezcan las normas jurídicas y técnico – contables al respecto, la información que surge del sistema contable. En síntesis, según dicho Pronunciamiento, el referido Informe “tiene por objetivo, asegurar que dicha información es presentada en forma de estados contables, cumpliendo con las normas aplicables en materia de exposición de la misma”.

En consecuencia, tal cual surge de su propia definición y objetivo, los procedimientos para la realización de esta clase de Informes tienen “un alcance muy limitado en cuanto a la profundidad del examen y, en consecuencia, sin posibilidad de brindar mayor seguridad sobre la confiabilidad de las informaciones contenidas en los estados contables”<sup>41</sup>.

Por otro lado, según este criterio, la segunda comprobación que debía realizar la Auditoría Interna de la Nación, cumpliendo con el mandato contenido en la norma, era controlar que se hubiese realizado una auditoría externa sobre dichos estados contables.

En síntesis, esta concepción tradicional del “Control” sobre los estados contables, no era ni es adecuada para la satisfacción del fin u objetivo contenido en la voluntad de la norma en cuestión.

## 2.3. El “Control” como cometido de auditoría: una concepción adecuada.

### a. “Control” igual “Auditoría”.

En primer lugar, de acuerdo con el elemento “sistemático” del método de interpretación elegido, consagrado expresamente en el Artículo 20 del Código Civil, es menester ubicar al Artículo 199 de la Ley 16.736 dentro del contexto del Orden jurídico nacional.

40 Definición extraída de: REAL ACADEMIA ESPAÑOLA – Diccionario de Lengua española, 22ª edición, Madrid – 2001.

41 VILLARMARZO, Ricardo; MONTONE, Luis; PERUZZO, Juan; RODRÍGUEZ, Rubén; TEMESIO, Daniel; “Informes de Contador Público”, edición especial de la 2ª edición, pág. 127.



La propia Ley 16.736 -que en su Artículo 199 asigna el “Control” referido a la Auditoría Interna de la Nación-, a partir del conjunto de cometidos sustantivos que le edicta y la denominación que le otorga, en sus Artículos 45, 46, 48 y 49, define la naturaleza intrínseca del Órgano.

Así, la Auditoría Interna de la Nación es un Órgano auditor, de carácter interno, encargado de auditar, entre otros, a los demás Órganos de la Persona pública Estado Central.

Sin que ello implique confundir competencias, la correcta comprensión del cometido contenido en el Artículo 199 de esta Ley, no puede entenderse de modo estanco a lo especificado por dichas normas, sino que debe inteligirse de modo sistematizado, armónico, coherente con lo dispuesto en las mismas.

En consecuencia, como puede observarse, el receptor del lenguaje emitido por el legislador en el Artículo 199 de la Ley 16.736, no es un Órgano cualquiera de la Administración Pública de nuestro Estado, sino que es un Órgano cuya actividad tiene una especialidad técnica muy particular y al que, en virtud de ello, el propio legislador, en el Artículo 46 de la Ley 16.736, le ha otorgado “autonomía técnica” para desarrollar la misma.

La Auditoría Interna de la Nación, en tanto sindicada por el propio legislador como un Órgano auditor con autonomía técnica, ha desarrollado las funciones inherentes al cumplimiento de sus cometidos sustantivos a partir de las normas técnicas, postulados conceptuales y paradigmas emanados de una disciplina científica particular.

Esta es la disciplina de Auditoría.

Sintéticamente entonces, el lenguaje emitido por el legislador en esta norma, tiene como destino un receptor –Auditoría Interna de la Nación- que actúa dentro de un contexto o entorno científico – técnico determinado. Por lo tanto, siguiendo a WITTGENSTEIN, la comprensión del significado de las palabras o signos contenidos en la norma, para expresar el cometido analizado, debe efectuarse de acuerdo a su uso, dentro de dicho entorno científico – técnico, es decir, de acuerdo a la disciplina de Auditoría y no en un sentido común y corriente.

En segundo lugar, ubicado el entorno científico – técnico dentro del cual debe entenderse utilizado el lenguaje contenido en la norma legal, corresponde determinar el significado de las palabras que constituyen la expresión “Control sobre los Estados Contables”, de acuerdo a su uso dentro del mismo.

Lo indicado implica que la norma debe interpretarse de acuerdo a la lógica inherente a la actividad, ciencia, arte o disciplina a que refiere, es decir, de la disciplina de Auditoría, lo cual es coherente con el elemento “lógico” del método de interpretación adoptado para este caso y con lo dispuesto por el referido Artículo 19 del Código Civil.

Analizaremos, por un lado, el significado de la expresión “Estados Contables” y, por el otro, el significado del término “Control”, en ambos casos dentro de la disciplina de Auditoría.

Para esta disciplina, son “Estados Contables” los “informes escritos que suministran, a terceros ajenos a la empresa, informaciones sobre la situación patrimonial de ésta y sobre la evolución de ese patrimonio”, la cual “se conceptúa útil”, para “evaluar la gestión e la empresa; analizar su rentabilidad y estructura patrimonial”, entre otros fines<sup>42</sup>.

A su vez, esta disciplina considera como “interesados en los estados contables de una empresa”, entre otros, a las “autoridades de control del funcionamiento del ente”<sup>43</sup>.

En este caso, la autoridad estatal interesada en los estados contables de las Personas públicas no estatales y de los Organismos privados que manejan fondos públicos y administran bienes del Estado es, la Auditoría Interna de la Nación.

En cuanto al significado de la palabra “Control”, cabe señalar que, hasta hace unos años, esta disciplina identificaba conceptualmente dicho término con el de “Auditoría”, de forma absoluta, pues dentro de la misma se entendía que el control constituía la esencia de cualquier clase de Auditoría.

Tal identificación surgía, pues, del paradigma imperante dentro de la disciplina de Auditoría.

Dicho paradigma puede verse claramente reflejado, en la definición que daba del término Enrique FOWLER NEWTON –uno de los autores más reconocidos de esta disciplina en América Latina-, en un libro editado en el mes de julio del año 1994, pues definía “Auditoría”, grosso modo, como una “función independiente de control del funcionamiento de un sistema, para evaluar una serie de aspectos”<sup>44</sup>.

42 FOWLER NEWTON, Enrique; “Tratado de Auditoría”, Tomo I, Editorial Contabilidad Moderna – Buenos Aires, págs. 14 y 16.

43 FOWLER NEWTON; “Tratado de Auditoría”, ob. cit., pág. 16.

44 FOWLER NEWTON; “Diccionario de Contabilidad y Auditoría”, 2ª edición, Buenos Aires – julio de 1994, Ediciones Macchi, pág. 23.

En igual sentido, la definición de “Auditoría Interna” adoptada en 1946 por la Organización internacional “Instituto de Auditores Internos”, vigente hasta el año 1999, recogía dicho paradigma. La Organización definía a la “Auditoría Interna” como “una función independiente de control, establecida como un servicio dentro de una organización para examinar y evaluar sus actividades”<sup>45</sup>.

En idéntica dirección, eran las manifestaciones de algunos ponentes del “V Congreso Latinoamericano de Auditoría Interna”, celebrado en el año 1999, quienes señalaban que la concepción del auditor como “controlador”, es decir, “como policía, cuya única y principal labor es la de detectar problemas con el fin de detectar un culpable”, era la que había imperado en América Latina hasta mediados de la década de 1990, si bien se vislumbraba cierta evolución de la disciplina hacia un nuevo paradigma<sup>46</sup>.

En síntesis, puede decirse que el paradigma científico “Auditoría” igual “Función de Control”, era el que aún imperaba en la disciplina, al menos, en Uruguay y en América Latina, al momento de la promulgación de la Ley 16.736, que fue el 5 de enero de 1996.

En definitiva, como consecuencia lógica de las consideraciones efectuadas, cabe concluir que cuando la norma jurídica analizada -a través de su creador- dijo “Control”, dijo “Auditoría”.

Ahora, el sentido de la palabra “Auditoría”, contenido en la voluntad objetiva de la norma, no debe entenderse en los términos indicados, pues su significado ha tenido una profunda evolución desde la fecha de promulgación de la Ley, en particular, a partir del cambio de paradigma del concepto de Auditoría Interna, lo que ha modificado su uso.

Como se indicó, hasta hace unos años, el paradigma hacia el cual estaba enfocado la Auditoría, era el “Control”.

Sin embargo, actualmente, el paradigma hacia el cual se enfoca la Auditoría, refiere al manejo de los riesgos que afecten la consecución del o de los objetivos que asume una Organización. Este nuevo paradigma, concibe a la Auditoría como una actividad cuyo objeto es el manejo de tales riesgos, proactiva al monitoreo, precaución, diversificación, repartición, transferencia, control y hasta aceptación de los mismos<sup>47</sup>.

La esencia, razón de ser o finalidad de este nuevo paradigma, es que la Auditoría, como disciplina o actividad, debe “agregar valor” a la Organización auditada, lo cual significa ayudarla a cumplir con su objetivo y mejorarla<sup>48</sup>.

Este es el axioma o valor que nutre al novel paradigma de la disciplina.

Desde de este cambio de paradigma, en particular con el nuevo enfoque que ha adquirido la Auditoría Interna, puede decirse que la Auditoría es una actividad independiente y objetiva, cuya finalidad es aumentar el valor, mejorar algunas o todas las operaciones de una Organización y ayudarla a cumplir con su objetivo, a partir de la evaluación y mejora de la efectividad de algunos o todos los procesos de manejo de riesgos, control y dirección de la misma<sup>49</sup>.

En síntesis, actualmente, el significado del cometido de “Auditoría”, contenido en el Artículo 199 de la Ley 16.736, debe comprenderse tal cual es su uso contemporáneo en dicha disciplina, es decir, de acuerdo al nuevo paradigma que impera en la misma.

Finalmente y en tercer lugar, recurriendo a la acepción sintáctica del método semiótico, contenido en el método de interpretación lógico sistemático, debe analizarse la relación de los términos y expresiones recién estudiados, con otras palabras contenidas en la norma legal.

La norma indica que este “control de estado contables”, debe efectuarse de acuerdo a las “conclusiones que se obtengan de la información proporcionada”.

Es decir, en virtud de tal disposición, los entes sometidos a este “Control” deben remitir, a la Auditoría Interna de la Nación, copia de sus estados contables, con sus notas aclaratorias, anexos y el dictamen de auditoría externa efectuado por un profesional contable privado e independiente.

45 ESTUPIÑÁN GAITÁN, Rodrigo; “Administración o Gestión de Riesgos E.R.M. y la Auditoría Interna”, Ecoe Ediciones, Bogotá – año 2006, pág. 131, en particular ver nota al pie de página n° 3.

46 VÁZQUEZ ERQUICIO, Raúl; Ponencia: “Perfiles del Auditor Interno en el Tercer Milenio” presentada en el “V CONGRESO LATINOAMERICANO de AUDITORÍA INTERNA – Reto y Compromiso de la Auditoría Interna hacia el año 2000”, organizado por el Instituto de Auditores Internos de la República Dominicana – octubre de 1999, pág. 60.

47 ESTUPIÑÁN GAITÁN; ob. cit., págs. 132 y 133.

48 ESTUPIÑÁN GAITÁN; ob. cit., pág. 133. En idéntico sentido: VÁZQUEZ ERQUICIO; Ponencia: “Perfiles del Auditor Interno en el Tercer Milenio” presentada en el “V CONGRESO LATINOAMERICANO de AUDITORÍA INTERNA”, ob. cit., pág. 62: “debemos pensar que nuestra labor, más que verificar saldos, es la revisión de procesos operativos, de aspectos que generen valor agregado”.

49 Conforme: ESTUPIÑÁN GAITÁN; ob. cit., pág. 131. Dicho autor cita la definición elaborada por el Instituto de Auditoría Interna, en el mes de junio de 1999.

Esa es la información que estas entidades deben proporcionar al Órgano referido y, como claramente dispone la norma legal, es a partir de las conclusiones que se obtengan de su análisis, que la Auditoría Interna de la Nación debe efectuar el “Control” cometido, por lo que mal puede entenderse que el mismo se agota en un mero análisis de la exactitud formal de la exposición del estado contable en sí. Esta no es más que la etapa inicial, a partir del cual se planificará y ejecutará el control, o sea, la auditoría.

Como puede observarse, lo indicado coadyuva con lo expuesto precedentemente respecto al significado de la palabra “Control”, en esta norma.

En conclusión, la voluntad objetiva del Artículo 199 de la Ley 16.736, comete a la Auditoría Interna de la Nación a realizar una auditoría sobre los entes colectivos señalados, la cual, como se indicará a continuación, tiene características y límites especiales.

## b. Características y límites de la auditoría.

Dogmáticamente, a grandes rasgos, las auditorías pueden ser clasificadas desde dos puntos de vista.

En primer lugar, a partir de la relación del auditor - auditado, las auditorías se pueden clasificar en externas e internas<sup>50</sup>. Por un lado, una auditoría es externa, cuando es realizada por una persona que no depende jerárquica ni funcionalmente del auditado. Por el otro, una auditoría es interna, cuando la persona que la realiza, depende funcionalmente del auditado. En ambos casos, los auditores tienen independencia técnica.

Si bien esta distinción es útil a los efectos de este trabajo, cabe puntualizar, que la práctica ha desvirtuado lo que fue su concepción inicial.

En este sentido, la distinción entre auditoría interna y externa, tiende a realizarse a partir de la determinación del sujeto interesado en su realización. Cuando el interesado es la propia organización a auditar, la auditoría es interna<sup>51</sup>. Cuando el interesado es un sujeto exógeno a la organización –a vía de ejemplo: clientes, autoridades estatales- la auditoría es externa<sup>52</sup>.

En segundo lugar, de acuerdo a su objeto, se pueden distinguir tres grandes clases de auditoría, sin perjuicio de otras que puedan existir.

Por un lado, las auditorías de estados contables, que consisten en “su examen, con el objetivo de emitir una opinión o dictamen sobre la información contable examinada”, en particular en relación a la razonabilidad, confiabilidad e integridad de la información que proporciona<sup>53</sup>.

Por el otro, las auditorías de cumplimiento, que consisten en examinar si el auditado ha respetado determinadas normas jurídicas legales, contractuales o de otra jerarquía<sup>54</sup>.

Por último, las auditorías operacionales o de gestión, que consisten en examinar “algunas o todas las operaciones llevadas a cabo por un ente auditado o por alguna(s) de sus unidades operativas, con el propósito de evaluar la eficacia y/o eficiencia de su gestión y formular recomendaciones para su mejoramiento”<sup>55</sup>.

Finalmente, a este respecto, cabe hacer una consideración de carácter fáctico, no científico, pero relevante para éste análisis. Si bien la identificación que se señalará no es necesaria, puede decirse que las auditorías de gestión son normalmente realizadas por las unidades de Auditoría Interna de las organizaciones o por una empresa de auditoría contratada, en interés de la misma<sup>56</sup>, mientras que las auditorías de estados contables, son efectuadas por profesionales o empresas privadas de auditoría, externas al ente auditado, en interés de personas exógenas al mismo.

Determinadas las categorías dogmáticas de auditoría, corresponde analizar si la auditoría que debe realizar el Órgano estatal auditor, sobre los estados contables de los entes referidos, es calificable dentro de alguna de las mismas.

50 FOWLER NEWTON; “Diccionario de Contabilidad y Auditoría”, ob. cit., págs. 25 y 26.

51 Conforme a la Norma ISO 19.011:2003 -“Directrices para la auditoría de sistemas de gestión de la calidad y ambiental”-, son auditorías internas aquellas “realizadas por, o en nombre de, la propia organización, para la revisión por la Dirección y con otros fines internos”.

52 Conforme a la Norma ISO 19.011:2003, antes citada, son auditorías externas aquellas llevadas “a cabo por partes que tienen interés en la organización como los clientes, o por otras personas en su nombre”. Asimismo, son auditorías externas aquellas llevadas “a cabo por organizaciones de auditoría independientes y externas”.

53 Conforme: FOWLER NEWTON; “Tratado de Auditoría”, Tomo I, ob. cit., págs. 18, 19, 30 y 194.

54 Conforme: FOWLER NEWTON; “Diccionario de Contabilidad y Auditoría”, ob. cit., pág. 24.

55 Conforme: FOWLER NEWTON; “Diccionario de Contabilidad y Auditoría”, ob. cit., pág. 24.

56 En este sentido: ADAM, Alfredo y BECERRIL, Guillermo; “La Auditoría Interna en la Administración Pública Federal”, 2ª edición, marzo 1999, Instituto Mexicano de Contadores Públicos, pág. 22.

En cuanto al carácter externo o interno de la misma, dado que la Auditoría Interna de la Nación no depende funcionalmente del ente auditado y que el interesado en su realización es el Estado -sujeto exógeno al mismo-, la auditoría tiene carácter externo.

Lo afirmado, es en cierta forma paradójico y contrario a la lógica científica de la disciplina de Auditoría, pues se le está cometiendo a un Órgano cuya denominación, naturaleza y cometido sustantivo es de auditoría interna, la realización de una auditoría externa. Sin embargo, así ha sido impuesto por el Estado, a través de su poder de imperio, en dicha Ley.

El aspecto más problemático, indudablemente, es definir su objeto.

La referida norma legal dice que la Auditoría Interna de la Nación “efectuará controles sobre dichos estados contables”. Si, como es debido, de acuerdo a lo manifestado en los párrafos anteriores, se sustituye la palabra “Controles” por “Auditorías”, la expresión quedaría conformada del siguiente modo: “efectuará auditorías sobre dichos estados contables”.

Esta lectura simple de la norma, en el sentido indicado, llevaría a concluir que la Auditoría Interna de la Nación debe efectuar una auditoría de los estados contables de los entes referidos.

Sin embargo, tal afirmación sería absurda y no tendría sentido, pues, como surge del propio Artículo 199 de la referida Ley, los entes deben presentar ante la Auditoría Interna de la Nación “sus estados contables con dictamen de auditoría externa”, por lo que, al momento de ser presentados ante el referido Órgano estatal, la auditoría de los mismos ya debió haber sido realizada por una empresa o profesional privado, independiente y externo al ente.

En consecuencia, sería contrario a la “lógica de lo razonable” concluir, que el Órgano auditor debe realizar la misma tarea ya efectuada. Además, de esa forma, tampoco se estaría satisfaciendo el objetivo o fin perseguido por la norma.

Respecto a las restantes dos categorías, es decir, auditoría operativa o de gestión y auditoría de cumplimiento, si bien no deben ser descartadas pues no existe razón para ello, es claro que, sin ser una auditoría de estados contables, la auditoría que debe realizar el Órgano auditor debe tener una relación directa con dichos estado contables.

En consecuencia, esta auditoría no puede ser calificada, de forma pura, dentro de alguna de las mismas, si bien, como se verá, en determinados momentos, la auditoría podrá evaluar aspectos de la gestión del ente auditado o el cumplimiento de ciertas normas jurídicas.

Se trata entonces de una auditoría externa -con la contradicción que ello implica-, cuyo objeto no se identifica con el que normalmente corresponde a las mismas -por el contrario, como se analizará a continuación, se vincula más con el objeto de una auditoría interna-, que tampoco es posible encorsetar dentro alguna de las demás categorías dogmáticas existentes.

En definitiva, esta auditoría tiene características muy especiales, que derivan del modo en que la misma fue impuesta por el Estado, a través de la Ley.

Nos avocaremos entonces, a la determinación del objeto de esta auditoría “sui generis”.

Para determinar dicho objeto, nos fijaremos tres pautas necesarias: a) el mismo debe estar dentro de los límites establecidos por el Artículo 199 de la Ley 16.736; b) debe ser razonablemente aceptable dentro de la disciplina de Auditoría; c) debe satisfacer el objetivo o fin perseguido por dicha norma.

De acuerdo al texto del Artículo 199 de la citada Ley -sustituyendo el término “Controles” por “Auditorías”-, el Órgano estatal auditor debe efectuar “auditorías sobre dichos estados, en forma selectiva, de acuerdo a las conclusiones que se obtengan de la información proporcionada”.

Tomando en cuenta las consideraciones efectuadas unos párrafos atrás, lo razonable es concluir que dicho Órgano debe realizar una auditoría sobre las Personas públicas no estatales y los Organismos privados referidos, pero a partir de las conclusiones que obtiene del análisis de sus estados contables y del dictamen del auditor externo.

Dicha afirmación requiere una precisión que constituirá otro límite al alcance de esta auditoría.

El objeto o fin perseguido por el Estado, contenido en la voluntad de la norma, al someter a las Personas públicas no estatales a este “Control”, es el de obtener una seguridad razonable respecto al cumplimiento de los cometidos de interés público que le han sido asignados.

A su vez, el fin perseguido por el Estado, al someter a los Organismos privados que reciben fondos públicos o administran bienes del Estado a este control, es el de obtener seguridad razonable que dichos entes han utilizado los mismos, con el destino o fin para el cual les fueron brindados.

Por lo tanto, en el caso de las Personas públicas no estatales, la auditoría deberá realizarse a partir de las conclusiones que se obtengan del análisis de todo el estado contable y de lo expuesto en el dictamen de

auditoría externa, que puedan significar o alertar el no cumplimiento del cometido de interés público asignado, de modo eficiente.

En cambio, en el caso de los Organismos privados, la auditoría deberá realizarse, únicamente, a partir de las conclusiones obtenidas del análisis de lo expuesto en el estado contable y en el dictamen del auditor externo, respecto a la utilización eficaz y eficiente de los fondos públicos y los bienes estatales, en relación a su destino.

Sin perjuicio de lo señalado, dichas auditorías no deben significar un mero control sobre estos entes, sino que deben entenderse enfocadas a lo expresado más arriba, es decir, al manejo de riesgos, a “agregar valor” al ente auditado y, en definitiva, a ayudarlo a cumplir con su objetivo. Esta será la mejor forma de asegurar, razonablemente, al Estado, que las Personas públicas no estatales cumplen con su cometido público y que los Organismos privados destinan los fondos y bienes otorgados, de la forma más eficaz y eficiente.

De este modo, el alcance del “Control” así determinado, en tanto auditoría entendida en el sentido indicado, se adecua perfectamente al fin u objetivo contenido en la voluntad objetiva del Artículo 199 de la Ley 16.736, pues lo satisface o, al menos, tiende a hacerlo.

A su vez, como se indicará en el literal siguiente, en estas auditorías podrá evaluarse, si así lo amerita, la eficacia de aquellos aspectos del Sistema de Control Interno que se consideren necesarios, la gestión del ente e, incluso, podrá comprobarse el cumplimiento de las normas jurídicas, siempre dentro del alcance y límites indicados en los parágrafos inmediatamente anteriores.

Finalmente, como puede observarse, el objeto de esta auditoría, se identifica más con el que normalmente tienen las auditorías internas, que con el que habitualmente tienen las auditorías externas, lo cual se adecua a la naturaleza del Órgano estatal, Auditoría Interna de la Nación, encargado de efectuar la misma.

### **c. Funciones y poderes para su ejecución.**

Determinado el alcance de este cometido, corresponde precisar, brevemente, cuales son las funciones que debe o puede realizar la Auditoría Interna de la Nación, para ejecutar esta auditoría, así como los poderes que tiene para ello.

A tal efecto, es necesario distinguir dos etapas en la misma, una preliminar y otra principal.

En la etapa preliminar, la Auditoría Interna de la Nación debe comprobar si los entes referidos, han cumplido con lo dispuesto por el Artículo 199 de la Ley 16.736.

Lo indicado comprende constatar la presentación, ante sí, dentro del plazo establecido por la norma, de: a) los estados contables; b) el dictamen de auditoría sobre lo mismos, realizado por un profesional Contador Público, externo e independiente del ente<sup>57</sup>.

La etapa principal, debe iniciarse con el análisis conjunto e integrado del estado contable remitido y del dictamen emitido por el auditor externo, cuya opinión puede ser, a grandes rasgos, “limpia”, “favorable con salvedad”, “adversa” o incluso, puede existir una “abstención de opinión”<sup>58</sup>.

Una vez efectuado dicho análisis, el auditor debe formular conclusiones, a partir de las cuales deberá decidir si existe mérito para realizar una auditoría y, en caso afirmativo, delimitar el alcance y objetivo de la misma y resolver que aspectos se evaluarán, a efectos de satisfacer el fin u objetivo perseguido por la norma referida.

Como se indicó al finalizar el literal anterior, la realización de esta auditoría puede implicar la evaluación del Sistema de Control Interno del ente y su gestión, así como la verificación del cumplimiento de normas jurídicas, siempre dentro del alcance y límites indicados.

En primer lugar, en cuanto al Sistema Control Interno del ente, la evaluación de su eficacia es necesaria en toda clase de auditoría. Es una función inherente a la realización de una auditoría<sup>59</sup>.

La razón de tal afirmación se encuentra en que un Sistema de Control Interno eficaz, permite “proporcionar seguridad razonable”, a una organización, de que la misma podrá cumplir con su objetivo, a través de las “siguientes categorías: efectividad y eficiencia de las operaciones, confiabilidad en la información financiera, cumplimiento de las leyes y regulaciones aplicables”<sup>60</sup>.

57 VILLARMARZO y otros, citando a FOWLER NEWTON; “Informes de Contador Público”, ob. cit., pág. 51.

58 VILLARMARZO y otros; ob. cit., págs 77 y 78.

59 En este sentido: FOWLER NEWTON; “Tratado de Auditoría”, Tomo I, ob. cit, pág. 148.

60 Conforme: Committee of Sponsoring Organization of the Treadway Commission –C.O.S.O.-; “Control Interno. Estructura conceptual integrada”, Ed. Ecoe, pág. 14.

En consecuencia, dado que, como se indicó, la actividad del auditor debe tender a ayudar a la organización a cumplir con su objetivo y a mejorarla, a partir de la precaución, diversificación, control y hasta aceptación de los riesgos del negocio, la evaluación de la eficacia del Sistema de Control Interno aparece como un factor fundamental a tal efecto.

En las Personas públicas no estatales, un Sistema de Control Interno eficaz, permite asegurar, razonablemente, que dicho ente cumple con el cometido de interés público asignado.

En los Organismos privados referidos, un Sistema de Control Interno eficaz, permite asegurar, razonablemente, que el mismo utilizó los fondos públicos y los bienes estatales dados en administración, con el destino o fin para el cual fueron otorgados.

Sintéticamente entonces, retomando el concepto de “poderes implícitos” expresado en el Capítulo II de este trabajo, la evaluación del Sistema de Control Interno de los entes referidos, en tanto esté alineada con el objeto y los límites de esta auditoría particular, es claramente un poder implícito que permite a la Auditoría Interna de la Nación la ejecución del cometido asignado por el Artículo 199 de la Ley 16.736

En segundo lugar, el auditor puede decidir evaluar la gestión de determinados procesos, actividades u operaciones de los entes referidos, pues el Artículo 49 de la Ley 16.736 dispone expresamente que todas “*las actuaciones y auditorías, a cargo de la Auditoría Interna de la Nación, abarcarán*”, entre otros, “*aspectos de gestión*”.

Finalmente, el auditor puede decidir examinar el cumplimiento de las normas jurídicas –constitucionales, legales, reglamentarias y contractuales- pues el Artículo 49 de la Ley citada establece, también de forma expresa, que “*las actuaciones y auditorías, a cargo de la Auditoría Interna de la Nación, abarcarán*”, entre otros, “*aspectos normativos*”.

## IV. Conclusiones.

1°. Las auditorías internas realizadas en el Estado o “Gubernamentales”, comprenden aquellas efectuadas por un Órgano estatal en otros, así como aquellas en las cuales se evalúan procesos y/o actividades del Estado.

Como se indicó en el Capítulo II de este trabajo, la competencia de los Órganos del Estado, en cuanto a sus cometidos, funciones y poderes, es determinada, necesariamente, por el Orden jurídico vigente, lo cual se resume en el citado “Principio de especialidad o legalidad”.

En consecuencia, cuando un Órgano estatal tiene como cometido la realización de auditorías dentro del Estado, ello implica, necesariamente, que una norma jurídica de jerarquía legal se lo ha asignado.

A su vez, en estos casos, las auditorías deben planificarse y ejecutarse, a partir de las normas jurídicas que regulan los cometidos, funciones y poderes del Órgano a auditar, así como las que regulan las actividades o procesos que se pretenden auditar.

Más allá de sus particularidades técnicas, las auditorías internas desarrolladas en el Estado, siempre involucran normas jurídicas que constituyen el primer límite y, a su vez, el marco para el desarrollo de las mismas, en cuanto a su planificación, delimitación del alcance y objetivo y, finalmente, su ejecución.

2°. Esta reflexión es perfectamente aplicable a aquellos casos, como el que se plantea en este trabajo, en los que un Órgano de Auditoría Interna perteneciente al Estado, debe auditar una entidad no estatal, pública o privada, por disposición de la Ley.

En primer lugar, pues, al tratarse de un Órgano del Estado, en virtud del referido “Principio de especialidad”, es la Ley la que le asigna dicho cometido particular.

En segundo lugar, pues, si bien se trata de auditorías a realizar fuera del Estado, el Órgano estatal debe efectuarlas atendiendo a ciertas imposiciones particulares de las normas jurídicas, respecto al cometido del ente auditado -como ocurre con las Personas públicas no estatales- u otros aspectos, tales como el destino que le debe dar el ente a los fondos asignados y a los bienes dados en administración, por parte del Estado -como ocurre con los Organismos privados referidos-.

En consecuencia, también en estas auditorías realizadas desde el Estado pero fuera del mismo, las normas jurídicas constituyen el primer límite o marco para el desarrollo de las mismas.

3°. En ambos supuestos, la comprensión correcta de las normas involucradas, a partir de su interpretación precisa, es determinante para no exceder el límite que ha dispuesto el Orden jurídico al asignarle, al Órgano del Estado, el cometido de auditar dentro o fuera del mismo.

Lo indicado es relevante pues, en virtud del “Principio de especialidad”, la realización de una auditoría fuera de los límites del cometido asignado puede determinar la ilegitimidad de la actividad desarrollada por el Órgano estatal y su responsabilidad.

4°. En el caso estudiado, sólo a partir de la tarea interpretativa efectuada sobre la norma núcleo de este trabajo, fue posible comprender correctamente:

- a. La dimensión técnica particular del cometido asignado a la Auditoría Interna de la Nación, en tanto auditoría, entendida de acuerdo al actual paradigma de la disciplina homónima, de carácter externo, pero asimilable a una interna, en cuanto a su objeto.
- b. Sus dos límites. El primero: esta auditoría debe planificarse y ejecutarse a partir de las conclusiones que se obtengan del análisis integrado del estado contable del ente y del dictamen de auditoría externa sobre el mismo. El segundo: dichas conclusiones, a partir de las cuales podrá planificarse y ejecutarse la auditoría, deben versar, en el caso de las Personas públicas no estatales, sobre el cumplimiento eficiente o no, del cometido de interés público asignado y, en el caso de los Organismos privados, sobre la utilización eficaz y eficiente de los fondos públicos y los bienes estatales, en relación a su destino.

En consecuencia, la planificación de estas auditorías, la delimitación de su alcance y objetivo, así como su ejecución, debe realizarse atendiendo a estos aspectos y, particularmente, sin exceder los límites especificados.

Dentro de este marco, el auditor podrá aplicar, con independencia, las diversas técnicas y procedimientos de su disciplina.

5°. Por otro lado, la comprensión incorrecta del cometido establecido por el Artículo 199 de la Ley 16.736, implicaría el desarrollo de un servicio técnico defectuoso, por parte de la Auditoría Interna de la Nación, no adecuado al objeto o fin contenido en la voluntad de la norma.

Justamente, interpretar el cometido como una actividad de verificación de la exposición formal del estado contable, en cuanto a su adecuación con las normas jurídicas vigentes en la materia o como una auditoría de estados contables, llevaría a la Auditoría Interna de la Nación a prestar un servicio imperfecto, no que no satisface el fin u objetivo de la norma.

6°. Finalmente, como puede observarse, la realización responsable de auditorías desde el Estado, dentro o fuera de él, requiere que, sin ser un experto, el auditor tenga formación en las técnicas de interpretación de normas jurídicas, así como en los Principios básicos y generales que rigen el funcionamiento administrativo de los Órganos estatales.

Lo indicado se acopla a lo que dispone el “Instituto de Auditores Internos”, en la Norma Internacional para el Ejercicio Profesional de la Auditoría Interna n° 1210 –“Pericia”-, en la cual dicha Organización declara: *“los auditores internos deben reunir los conocimientos, las aptitudes y otras competencias necesarias para cumplir con sus responsabilidades individuales. La actividad de auditoría interna, colectivamente, debe reunir u obtener los conocimientos, las aptitudes y otras competencias necesarias para cumplir con sus responsabilidades”*.

En definitiva, las técnicas de interpretación de las normas jurídicas, constituyen un conocimiento que necesariamente debe adquirir el auditor estatal, a efectos cumplir responsablemente con su actividad.