



ESCUELA DE POSGRADO
Dr. Fernando Martínez Sandres

MAESTRÍA EN DERECHO ADMINISTRATIVO Y
GESTIÓN PÚBLICA

RÉGIMEN NACIONAL DE CONTROL INTERNO EN LA ADMINISTRACIÓN PÚBLICA

MAESTRANDO:

HUGO WALLUSCHE

DIRECTORES DE TESIS

Dra. Cristina Vázquez - Dr. Carlos Delpiazzo

TUTORA DE TESIS

Dra. Ximena Pinto Nerón



FACULTAD DE
DERECHO



UNIVERSIDAD
DE LA REPÚBLICA
URUGUAY

AGRADECIMIENTOS

Deseo expresar mi más profundo agradecimiento a la Dra. Ximena Pinto Nerón, por su acompañamiento constante y generoso a lo largo del proceso de elaboración de esta tesis. Su compromiso, calidez humana y rigurosidad académica fueron fundamentales para el desarrollo del trabajo. Valoro especialmente su disposición permanente, sus aportes atentos y la dedicación con la que orientó cada etapa de este recorrido.

Muchas gracias.

ÍNDICE

Capítulo 1. Investigación proyectada

- 1.1 Justificación del tema seleccionado
- 1.2 Objetivos
 - 1.2.1 Objetivo general
 - 1.2.2 Objetivos específicos
- 1.3 Estrategia de investigación

Capítulo 2. Introducción. Importancia del control

- 2.1 Teoría del control, tipos de control
- 2.2 Desafíos del control y su abordaje

Capítulo 3. Control Público

- 3.1 Generalidades
- 3.2 Tipos de control

Capítulo 4. Control interno y externo

- 4.1 Antecedentes normativos del control en Uruguay
- 4.2 Control interno y distinción del control externo

Capítulo 5. Ética Pública y Control

- 5.1 El rol del control desde la perspectiva ética
- 5.2 Ética de quien controla
 - 5.2.1 Ámbito de aplicación
 - 5.2.2 Principios de la Ética Pública
 - 5.2.3 Reglas de actuación o buenas prácticas
 - 5.2.4 Deberes y obligaciones éticas
 - 5.2.5 Prohibiciones – conductas de las que corresponde abstenerse
 - 5.2.6 Implicancias
- 5.3 Principios de Ética
- 5.4 Ética de los funcionarios públicos
- 5.5 Código de Ética para la función de Auditoría Interna
- 5.6 Código de Ética del Tribunal de Cuentas

Capítulo 6. Sistemas de control en el derecho comparado

- 6.1 América
 - 6.1.1 Argentina
 - 6.1.2 Chile
 - 6.1.3 Perú
 - 6.1.4 Ecuador
 - 6.1.5 Venezuela
 - 6.1.6 Costa Rica
 - 6.1.7 México
 - 6.1.8 Estados Unidos
- 6.2 Europa
 - 6.2.1 Portugal
 - 6.2.2 España
 - 6.2.3 Francia
 - 6.2.4 Reino Unido
- 6.3 Unión Europea

Capítulo 7. Régimen jurídico del Control interno en Uruguay

Capítulo 8. Auditoría Interna de la Nación (AIN)

Capítulo 9. Unidades de Auditoría Interna (UAI)

Capítulo 10. Investigación de campo: Situación actual de las UAIS

- 10.1 Ministerios del Poder Ejecutivo
- 10.2 Personas públicas no estatales
- 10.3 Entes autónomos y servicios descentralizados

Capítulo 11. Gobierno Corporativo.

- 11.1 Sector público

Capítulo 12. Sistema de Información de Auditoría Gubernamental (SIAIGU)

- 12.1 Registro interno de Informes de Auditoría
- 12.2 Procesos de SIAIGU

- 12.2.1 Gobierno corporativo
- 12.2.2. Marco de trabajo UAI
- 12.2.3 Autoevaluación de control interno
- 12.2.4 Autoevaluación nivel de madurez UAI
- 12.2.5 Registro de informe de auditoría
- 12.2.6 Plan de acción de un informe de auditoría
- 12.2.7 Situación informada por el auditado
- 12.2.8 Seguimiento de informe de auditoría
- 12.2.9 Reporte de incidentes

Capítulo 13. Otros organismos de control a nivel nacional

- **13.1 Organismos**
 - 13.1.1 Unidad Reguladora y de Control de Datos Personales (URCDP)
 - 13.1.2 Unidad de Acceso a la Información Pública (UAIP)
 - 13.1.3 Junta de Transparencia y Ética Pública (JUTEP)
 - 13.1.4 Agencia de Monitoreo y Evaluación de Políticas Públicas
 - 13.1.5 Dirección General Impositiva (DGI)
 - 13.1.6 Agencia Reguladora de Compras Estatales (ARCE)

Capítulo 14. Mesa Coordinadora de Organismos de Control (MCOC)

Capítulo 15. Conclusiones.

ANEXOS

ANEXO I - Marco Integrado de Control Interno - COSO III

ANEXO II – Control Interno desde una perspectiva nacional.

1.1 Justificación del tema seleccionado

El tema elegido para la Tesis es: **Régimen Nacional de Control Interno en la Administración Pública.**

El abordaje tiene por objeto analizar el régimen del control interno tomando en cuenta la realidad nacional, así como experiencias tanto en el ámbito latinoamericano como europeo.

La investigación se encuentra motivada en mi experiencia personal en el ámbito público, ampliada e incentivada en lo que fueron los cursos y conferencias desarrollados durante el transcurso de la maestría. Asimismo, por entender que es un tema crucial para lo que es el funcionamiento del Estado y el cual habilita una profundización en el desarrollo de esta temática. Así, la elección de los tópicos a desarrollar está basada en la visión de un Estado enfrentando de manera continua, el desafío de lograr un permanente crecimiento y justa distribución de sus ingresos.

Para lograrlo, se debe contar con un sistema de control interno que funcione acorde a las metas fijadas.

Cabe preguntarse si los sistemas de control de la Administración existentes en nuestro país funcionan o no de manera adecuada.

Esta situación ha sido frecuentemente planteada por la doctrina que, en numerosas oportunidades ha esbozado críticas al funcionamiento o al diseño institucional de los organismos cuya misión consiste en el control de la Administración, o al tipo de competencias que se les han otorgado (o a las que se les han negado).

Las críticas al modo en que han sido previstos los organismos son frecuentes también en los círculos de auditores que se desempeñan en ellos y que sufren cotidianamente sus limitaciones.

1.2 Objetivos

Para la presente investigación se trazaron los siguientes objetivos:

1.2.1 Objetivo general

- Identificar las principales fortalezas y debilidades determinando impacto del sistema de control interno nacional en el Estado de Derecho”.

1.2.2 Objetivos específicos

- Describir el estado de situación del régimen de control interno de Uruguay.
- Determinar la existencia de posibilidades de mejora y mecanismos y procesos para su puesta en práctica

1.3 Estrategia de investigación

La estrategia de investigación implicó efectuar un análisis empírico con trabajo de campo, revelándose en especial información pública proveniente de la Auditoría Interna de la Nación (AIN), destacándose en particular la proveniente del sistema del Sistema de Información Gubernamental (SIAIGU).

Se va a realizar una descripción de cómo está previsto el control interno sobre la Administración Pública en las normas vigentes.

Asimismo, en la investigación se tendrá en cuenta el control interno y externo, considerando especialmente la ubicación institucional, integración y competencias de los órganos de control.

CAPÍTULO 2. Introducción. Importancia del control

La accountability horizontal es un mecanismo esencial para garantizar que el poder público se ejerza con transparencia, responsabilidad y ética.

Su efectividad no radica en la existencia de un único organismo de control, sino en la construcción de una red interinstitucional robusta que funcione de manera coordinada y sinérgica.

Esta red debe integrar tanto entidades administrativas como judiciales, capaces de supervisar, detectar irregularidades y sancionar conductas ilícitas de manera eficaz. Sin embargo, en muchos sistemas políticos, esta articulación es débil o inexistente, lo que genera un vacío en la rendición de cuentas y socava la legitimidad del sistema en su conjunto.

La fragmentación de los organismos de control, en lugar de operar como una red cohesionada, hace que estas funciones se ejerzan como entidades aisladas, cada una con su propia agenda, metodología y prioridades.

Esta falta de coordinación no solo limita su capacidad para supervisar de manera integral, sino que también crea duplicidades, vacíos y contradicciones en sus funciones.

La fragmentación debilita la capacidad del sistema para garantizar una rendición de cuentas efectiva y perpetúa prácticas burocráticas ineficientes e, incluso, corruptas. Además, la falta de articulación entre los organismos de control tiene un impacto directo en la calidad de la democracia.

Cuando los ciudadanos perciben que las instituciones no son capaces de supervisar y sancionar adecuadamente a quienes ejercen el poder, se genera un clima de desconfianza y deslegitimación. Esto no solo afecta la relación entre el Estado y la sociedad, sino que también debilita los principios fundamentales de la democracia, como los de igualdad ante la ley y el de equidad.

En efecto, por un lado, existe la necesidad de garantizar que todas las actuaciones administrativas se ajusten a las normas y procedimientos establecidos. Por otro lado, se busca que estas actuaciones sean ágiles, eficientes y capaces de responder a las demandas de la sociedad en tiempo y forma. Esta dualidad ha llevado en ocasiones, a una falsa dicotomía donde se percibe que los controles son un obstáculo para la eficacia administrativa.

Sin embargo, esta percepción es errónea. Los sistemas de control no son un fin en sí mismos, sino un medio para garantizar que el poder se ejerza de manera ética y transparente.

La clave está en diseñar mecanismos que integren la legalidad y la eficacia, evitando que la búsqueda de resultados rápidos justifique la vulneración de principios democráticos.

En este sentido, la modernización de los procedimientos administrativos y la implementación de tecnologías de la información pueden ser herramientas valiosas para agilizar los procesos sin sacrificar los controles necesarios.

2.1 Teoría del control - tipos de control:

Los sistemas de control en la Administración Pública pueden clasificarse en dos grandes categorías: controles externos e internos.

Cada uno de ellos cumple funciones específicas y complementarias, y su evolución refleja los desafíos y necesidades de los sistemas democráticos modernos.

- Controles externos:

Estos mecanismos son ejercidos por entidades independientes de la Administración, como los tribunales de cuentas o las defensorías del pueblo. Su principal función es supervisar el uso de los recursos públicos y garantizar que las actuaciones administrativas se ajusten a las normas y principios democráticos.

En los últimos años, estos organismos han ampliado su alcance, incorporando evaluaciones de impacto y desempeño, lo que les permite no solo verificar el cumplimiento de las normas, sino también medir la eficacia y eficiencia de las políticas públicas.

- Controles internos:

Estos mecanismos son implementados por las propias instituciones administrativas y abarcan desde la supervisión jurídica de los procedimientos hasta la fiscalización financiera de los recursos.

En las últimas décadas, se han incorporado herramientas innovadoras, como los sistemas de gestión de calidad y los procesos de autoevaluación, que permiten a las instituciones medir su rendimiento y mejorar continuamente sus procesos.

Estos mecanismos no solo buscan garantizar la legalidad, sino también optimizar el uso de los recursos y mejorar la calidad de los servicios públicos.

El control financiero y la gestión por objetivos han implicado avances en los sistemas de control. Estos enfoques permiten evaluar no solo el cumplimiento de las normas, sino también la eficacia y eficiencia de las políticas públicas.

A través de la definición de objetivos claros y la implementación de indicadores de desempeño, las instituciones pueden medir su rendimiento y tomar decisiones basadas en evidencia.

Este enfoque también ha permitido avanzar hacia una cultura de la transparencia y la rendición de cuentas, donde los ciudadanos pueden acceder a información detallada sobre el uso de los recursos públicos y los resultados alcanzados.

Sin embargo, su implementación requiere un cambio cultural profundo, tanto en las instituciones como en la sociedad, para que los controles sean percibidos como una herramienta de mejora y no como un obstáculo.

El fortalecimiento de los sistemas de control no es solo una cuestión técnica, sino también cultural.

Es necesario promover una cultura de integridad que valore la transparencia, la ética y la responsabilidad en el ejercicio del poder público. Esto implica no solo capacitar a los funcionarios en los principios y herramientas del control, sino también fomentar la participación ciudadana en la supervisión de las políticas públicas.

Además, es esencial que los sistemas de control sean percibidos como un bien público, es decir, como un mecanismo que beneficia a toda la sociedad y no solo a las instituciones.

Para ello, es fundamental que los ciudadanos comprendan la importancia de los controles y exijan su fortalecimiento y mejora continua.

La falta de articulación entre los organismos de control y la percepción de que estos entorpecen la eficacia administrativa son problemas que requieren una atención urgente y multidimensional.

Fortalecer los sistemas de control no es solo una cuestión técnica, sino un imperativo ético y democrático.

Solo a través de una red institucional sólida y coordinada, que integre la legalidad y la eficacia, se podrá garantizar una rendición de cuentas efectiva, restaurar la confianza ciudadana y asegurar que el poder público se ejerza como un verdadero servicio a la sociedad.

La modernización de los procedimientos, la incorporación de tecnologías y la promoción de una cultura de integridad son pasos esenciales para avanzar hacia una administración más transparente, eficiente y legítima.

2.2 Desafíos del control y su abordaje:

La hipótesis de trabajo es que las deficiencias en los sistemas de control de la Administración Pública no pueden entenderse analizando cada uno de los organismos de control en forma aislada, sino que es necesario abordar el problema desde una perspectiva general o integral, que considere el funcionamiento de estos organismos en el marco del sistema en su conjunto.

La producción de información pública debe ir acompañada por el otorgamiento de facultades para recabar datos e investigar ampliamente el funcionamiento de la Administración y el comportamiento de sus funcionarios. Es conveniente que comprenda la obligación de publicar o difundir información de forma transparente e íntegra.

Es necesario que la información sea generada en forma oportuna, esto es, cuando su conocimiento es útil, sea para la toma de decisiones públicas, sea para evaluar la actividad de determinada administración, sea para evaluar la razonabilidad o la conveniencia de un proyecto de presupuesto, etc.

Si la información se produce y/o se publica con varios años de retraso respecto a los hechos a los que refiere, pierde toda utilidad, y no importa cuán seria o completa haya sido la investigación que la sustenta ya que pierde toda relevancia como herramienta de accountability o rendición de cuentas.

La misión de controlar la conducta de los agentes públicos a efectos de prevenir la corrupción y evitar daños al erario demanda también amplias facultades de

investigación, y en particular mecanismos que permitan a las instituciones obtener la información que la administración es reacia a entregar, puesto que en ningún otro campo como en el de la investigación de irregularidades administrativas cabe esperar que intente ocultar las evidencias de su mal funcionamiento.

Esta misión requiere que, una vez detectada una conducta ilícita, los organismos de control cuenten con las herramientas legales necesarias para limitar los efectos nocivos del ilícito y promover el castigo de los funcionarios involucrados, así como la reparación del daño patrimonial que el Estado pueda haber sufrido.

Sin estas mínimas facultades, no puede hablarse del ejercicio de la función de control sobre la administración, ya que no puede hablarse de control efectivo si no existe una razonable probabilidad de responsabilizar a los agentes de una conducta ilícita.

La misión de evaluar los proyectos y programas que se implementen necesita del pleno acceso a toda la información relativa a la política implementada desde el momento de su formulación. Además, exige la inclusión de las actividades, herramientas y fuentes de información de la evaluación en la planificación misma de la política en cuestión.

Es decir, una evaluación mínimamente razonable demanda un seguimiento integral y permanente de la política a evaluar, desde sus primeros estadios hasta los últimos, y requiere tener en cuenta la visión, expectativas, opiniones y críticas de los múltiples actores involucrados en ella.

Las preguntas que se pretenden contestar son:

- ¿El sistema es eficaz siendo que en estos campos existen numerosas normas sobre el tema, encontrándose en funcionamiento organismos de control?
- ¿Los recursos materiales y humanos destinados al control son suficientes? funcionan dotados de recursos materiales y humanos?
- ¿El sistema de control existente cumple sus funciones acordes a sus objetivos?
- ¿Existe articulación entre los diversos órganos de control?

- ¿Existen impedimentos que deriven de su propia organización institucional o de las competencias que les otorgan las normas (o la interpretación que se hace de estas)?

En el presente trabajo se procura obtener insumos para dar respuesta a las interrogantes planteadas.

CAPÍTULO 3. Control público

3.1 Generalidades

Fiorini ¹ expresa que el control es aquella "actividad que garantiza dentro de la organización administrativa la correcta realización de su función", identificándolo en "el dato de comprobar el efectivo cumplimiento de la administración por medio de la prevención, el ajuste y la rectificación".

Con esta caracterización, se afirma que "la Administración contemporánea, y en general la función administrativa del Estado de Derecho actual, requiere un conjunto de instrumentos de fiscalización o control del superior al inferior jerárquico, e incluso a veces del inferior al superior o de un órgano a otro del mismo nivel".²

En la Administración, como organización, inciden aportes provenientes del Derecho público y de la Ciencia de la Administración; en las dos vertientes se advierte un proceso que incluye el control además de la planificación, la dirección y la ejecución, propios del humano pensar, hacer y revisar.³

El control implica la supervisión de las actividades cumplidas o que se cumplen en base a determinados patrones o estándares; habilita el ajuste o la corrección de errores o desviaciones y, mejor aún, su prevención, con incidencia en las actividades en sí mismas o en quienes las efectúan, teniendo presente, en visión técnica, la planificación previa y

¹ Bartolomé Fiorini. *"Derecho Administrativo"*, Abelardo Perrot, Bs. AS 1955, T 2

² Linares, F Juan. *"Derecho Administrativo"*, Astrea, Bs As. 1986.

³ Rolando Pantoja Bauza. *"El control de la Administración Pública en Chile. Desde el control de objeto formalizado a un control plural de objeto sustantivo"*. Anuario de Derecho Administrativo No 75-76, Revista de Derecho Público. Universidad de Chile, pág. 515.

en visión jurídica, no opuesta a la anterior, el respeto de las reglas de derecho, sean principios o normas.

El control aparece, entonces, como limitación. Si las reglas de Derecho marcan un límite, "todo límite presupone algún ente que controle su cumplimiento, pues lo contrario implicaría la inexistencia de aquel y la inutilidad de este".⁴

Allí se concibe tanto el control previo, el concomitante a la actividad como el efectuado a posteriori, en la medida que el control resulta cíclico.

Es así como, a partir de un concepto amplio, el control es el "vehículo a través del cual se hacen efectivas las limitaciones del poder".⁵

Ese sentido apunta a la vigilancia, verificación de conformidad y desviación, y corresponde al concepto francés de *contrôle* (*rôle-contre-rôle*), mientras que el control cuyo significado hace referencia mayormente a dominar, dirigir, reprimir (*self control*, *birth control*) remite a la noción inglesa.

El derecho alemán, por ejemplo, incluye en el control -*Haus-hatskontrolle*- dos etapas: una en la que se comparan y examinan las cuentas, y otra en la que se observa, vigila y juzga.⁶

La postura que limita el control a la comprobación de una conducta o actividad, de acuerdo con parámetros previamente fijados, deja la sanción para una etapa posterior, englobándola en el concepto de responsabilidad. Los que apoyan este criterio consideran que el resultado del control puede producir la imposición de sanciones o la exigencia de responsabilidades, pero que estas consecuencias no forman parte de aquél, sino que constituyen un elemento separable.

Debe considerarse también que la necesidad de control se encuentra ligada a la presencia de recursos escasos; el grado de discrecionalidad en el proceso de toma de decisiones; y la existencia de diferentes objetivos, necesidades y motivaciones entre los integrantes de una organización, así como de la propia estructura organizativa.⁷

⁴ José Luis Cea Egaña. *"El Control en la Democracia hoy. Contraloría de la República 85 años de Vida Institucional"*. Santiago de Chile 2013.

⁵ Aragón Reyes. *"La interpretación de la Constitución y el carácter objetivado del control jurisdiccional"*. *Revista de Auditoría Pública* No 3. Gasteiz, 1995.

⁶ Santiago Herrero Suazo y otros. *"Técnicas presupuestarias de la Administración Pública"*. INAP. Madrid, 1984.

⁷ Santiago Herrero Suazo. *"Control, auditoría y fiscalización"*. *Revista Auditoría Pública*. Gasteiz, 1995 No 3

En una acepción más restringida ya que el control es actividad de otro que no es el controlado.

Cajarville Peluffo lo describe como "actividad de un órgano que, mediante la formulación de un juicio sobre su objeto que puede ser la conducta personal, los actos o la gestión de otra persona, órgano o funcionario culmina en un pronunciamiento cuyos efectos son variados y cuya finalidad es lograr la adecuación de la actividad controlada a las normas jurídicas o a criterios de oportunidad o conveniencia"⁸.

De manera que, el referido juicio lógico no es una resultante teórica o académica, sino que debe traducirse en una medida sobre el objeto controlado, en una expresión de voluntad de la controlante con efectos jurídicos si no, no es control.⁹

El Instituto de Auditores Internos (The Institute of Internal Auditors, Inc.) ha señalado que, "control" es una palabra que se utiliza para describir un mecanismo físico, un método para llevar adelante una actividad, una etapa en un proceso, un medio para obtener un fin y, en determinados supuestos extremos, un fin en sí mismo.

En las últimas décadas se ha tendido a reconocer dos cuestiones vinculadas con el control.

En primer lugar, éste debe tender, fundamentalmente, a asegurar que las actividades de un ente público se lleven a cabo de la forma no sólo debida, sino además deseada, y que contribuyan a la consecución de los objetivos globales.

En segundo término, se concibe que, de una perspectiva racional, en la cual el control debe realizarse a través de mecanismos formales, se ha pasado a una macrosocial, donde aquel es el resultado de un entorno social y cultural.

En la "Declaración de Lima sobre las Líneas Básicas de la Fiscalización" (a menudo llamada la "Carta Magna" de la fiscalización pública), elaborada por las Entidades Fiscalizadoras Superiores que conforman el INTOSAI, se estableció que la institución del control es inmanente a la economía financiera pública. "El control no representa una finalidad en sí mismo, sino una parte imprescindible de un mecanismo regulador que debe señalar, oportunamente, las desviaciones normativas y las infracciones de los principios de legalidad, rentabilidad, utilidad y racionalidad de las operaciones

⁸ Juan Pablo Cajarville Peluffo, *"Congreso Internacional de Derecho Administrativo, Homenaje al centenario de la Cátedra de la Universidad de la República."* Montevideo. 1984, pág. 209.

⁹ José Aníbal Cagnoni. *"El contralor de la Comisión Asesora de Contralor de la CJPPU"*. Estudios Jurídicos en memoria de Alberto Ramón Real. FCU Montevideo 1996.

financieras, de tal modo que puedan adoptarse las medidas correctivas convenientes en cada caso, determinarse la responsabilidad del órgano culpable, exigirse la indemnización correspondiente o adoptarse las determinaciones que impidan o, por lo menos, dificulten, la repetición de tales infracciones en el futuro".¹⁰

3.2 Tipos de control

A poco que se indague, se comprobará también que el significado del control se identifica con el de fiscalización, como lo hace en la doctrina italiana Renato ALESSI, quien alude a la función fiscalizadora como aquella que "tiende a asegurar que los órganos activos obren con sujeción a las leyes y según la efectiva conveniencia en relación con el concreto interés público". Bajo ese sentido, puede existir fiscalización sobre los funcionarios, que tienda a la aplicación de sanciones administrativas, como sobre los actos emanados o en emanación, con el fin de comprobar su legitimidad u oportunidad.¹¹

Los tipos de control ¹² derivan, básicamente, de los siguientes criterios, lo que da lugar a clasificaciones complementarias:

- A. **El órgano que actúa:** control parlamentario, administrativo o judicial, según el sistema orgánico al que pertenece. Con una perspectiva amplia, que corresponde seguir, se comprende el control popular o cívico y social.
- B. **La naturaleza del acto de control**, la cual se vincula con la función jurídica del Estado que se desarrolla: control legislativo, administrativo o jurisdiccional y que no se altera por la de la actividad o acto que se controla.
- C. **Posición institucional del controlador control interno o externo**, según pertenezca o no a la administración controlada; también cabe referir al control vertical, que supone la jerarquía y al horizontal o igualitario, entre órganos con igual o similar posición institucional.

¹⁰ INTOSAI en portal de normas profesionales: <https://www.issai.org/es/pronunciamientos/intosai-p-1-declaración-de-lima>

¹¹ Renato Alessi. *"Instituciones de Derecho Administrativo"*. Bosch. Barcelona 1970. Tomo I pág. 131

¹² Jorge Silva Censio. *"Control de la Administración. Estudios de Derecho Administrativo"*. Montevideo 1979.

- D. Finalidad:** control de juridicidad o de mérito, oportunidad o conveniencia, o de ambos aspectos. Al respecto se plantea la cuestión del control de una buena o no buena administración, hoy día ubicado como principio jurídico.
- E. Alcance:** control sobre la conducta de personas; los actos de órganos o funcionarios o, en su caso, la gestión como conjunto de actos y hechos.
- F. Oportunidad:** control previo, concomitante o a posteriori; también puede ser permanente u ocasional.
- G. Origen:** puede ser control de oficio; a instancia de parte; denuncia de tercero; en virtud de un recurso administrativo o una acción jurisdiccional; por exigencia normativa, la cual incluso puede llevar a la impulsión por el propio órgano controlado, por ejemplo, si precisa una autorización para cumplir una actividad o dictar cierto acto.
- H. Efectos:** control preventivo, que, a su vez, puede ser obstativo o aprobatorio y correctivo o represivo.

La medida adoptada puede ser vinculante para el controlado o no, y en el segundo caso, si no se sigue puede llevar a consecuencias correctivas o represivas del órgano que lo cumple.

Por otra parte, hoy en día se agrega el control social, de importancia al momento de evaluar la transparencia de una organización, así como para combatir la corrupción. Este control exige la publicidad de la actuación de la Administración, lo que es propio del Derecho Público, mejor la consagración y efectividad del principio de transparencia, que "implica algo más que mostrar, implica dejar ver, simplemente que el actuar de la Administración se deje ver cómo a través de un cristal", "refiere a la diafanidad del obrar público, permitiendo ver con claridad el actuar de la Administración en la disposición y uso de los fondos públicos (...)" ¹³

Determina, por su esencia, una juridización de la ética y favorece la participación popular, sabiendo que "en la democracia, las instituciones políticas no son de propiedad

¹³ Carlos E Delpiazzo "La regulación legal del control social y la transparencia". Revista Antiguos Alumnos del Instituto de Estudios Empresariales de Montevideo. Año 5 No 1.

de políticos o altos funcionarios, sino que son de los ciudadanos, de las personas de carne y hueso" ¹⁴, que al fin aportan el sustento financiero del Estado.

Así se reconoce el derecho fundamental de las personas al acceso a la información pública, presumiéndose pública toda información producida, obtenida, en poder o bajo control de la administración, lo que lleva a que el público no tenga que depender de la intermediación de los medios de comunicación.

Procede que los organismos públicos difundan en forma permanente, por todos los medios adecuados -incluidos los electrónicos - información completa y actualizada sobre el presupuesto y su ejecución, resultados de auditorías, indicadores de gestión, utilización de recursos públicos, concesiones, licitaciones, etc." (art 82 ley 19.355).

Es que la transparencia es fuente del control social; existe una interrelación transparencia/participación, de manera tal que "el acceso a la información bajo el control del Estado, que sea de interés público, puede permitir la participación en la gestión pública, a través del control social que se puede ejercer con dicho acceso", en términos de la Corte Interamericana de Derechos Humanos, caso Claude Reyes y otros vs. Chile, 19-IX-2006.

Las nuevas tecnologías juegan en ello, un papel clave ya que facilitan el acceso a la información y habilitan nuevos canales de control ciudadano.¹⁵

La incorporación de la Inteligencia Artificial (IA) en los sistemas de control público, representa un cambio de paradigma. Implica el tránsito desde un control reactivo y basado en muestras, hacia un control preventivo y en tiempo real. Al procesarse volúmenes de datos con algoritmos de aprendizaje automático, la IA permite identificar patrones anormales, predecir riesgos de fraude y optimizar la transparencia administrativa. Sin embargo, su uso debe de estar regido por los principios de Derecho, ética y gobernanza, asegurando que la tecnología sea una herramienta de apoyo a las decisiones humanas y no un sustituto de la responsabilidad institucional y funcional. Este concepto lo sostiene la Profesora Viviana Pérez Benech al afirmar que: ----“En definitiva,

¹⁴ Jaime Rodríguez Arana Muñoz *“El derecho fundamental al buen gobierno y la buena administración de instituciones públicas”*. Anuario de Derecho Administrativo. TXV. Montevideo 2008, pág. 113

¹⁵ Felipe Rotondo. *“Las nuevas tecnologías, la gobernanza electrónica y la organización administrativa.”* Universidad de Montevideo. 2015.

----- **la IA debe ser una herramienta humana y no en sustitución de la voluntad humana**".¹⁶

CAPÍTULO 4. Control interno y externo

4.1 Antecedentes normativos del control en Uruguay

Tanto el control interno como el externo preexisten a la primera Constitución Nacional.

El control interno tiene su origen en el decreto de 13 de febrero de 1826, que creó tres oficinas para la recaudación, administración y conservación de las rentas públicas, todas integrantes de la Administración Central:

- Contaduría
- Receptoría General
- Tesorería

Sancionada la Constitución de 1830, siguió existiendo el control interno, ejercido por la Contaduría General de la Nación y la Inspección General de Hacienda, actualmente Auditoría Interna de la Nación.

El control externo, nació también antes de la vigencia de la primera Constitución, a través de la Comisión de Cuentas, creada por ley de 15 de febrero de 1830, la que dependía del Poder Legislativo.

A partir del año 1921 surgieron diversas iniciativas para la creación de un organismo con mayor independencia y especialización. Es así como, la Constitución de 1934 crea el Tribunal de Cuentas.

La Constitución de 1942 mantiene en líneas generales la regulación de la Carta de 1934. En la Constitución de 1952 no sufrió modificación alguna.

¹⁶ "Inteligencia Artificial y Garantías en el procedimiento administrativo" Primer encuentro Internacional de Derecho Administrativo del Cono Sur. El Estado de Derecho ante los desafíos del Siglo XXI. pág. 697 y ss.

En la Constitución vigente se regula en la Sección XIII - "Del Tribunal de Cuentas". (Artículos 208 al 213).

Desde su creación hasta ahora conserva la misma competencia. Al respecto, el profesor Juan Pablo Cajarville expresó: "el objeto del control del Tribunal de Cuentas es, justamente, la legalidad de todos esos gastos y pagos, la adecuación de estos gastos y pagos a todas las reglas de derecho aplicable."¹⁷

4.2 Control interno y distinción del control externo

El control interno es un autocontrol que, los mismos órganos ejecutivos practican para asegurarse el logro de los objetivos propuestos en los distintos planes de realización de obras y servicios, o regulación de la comunidad sujeta a su gobierno, como manera de preservar la legalidad de lo actuado (regularidad de gestión), como asimismo el cumplimiento de las acciones en cantidad, tiempo y forma (oportunidad y conveniencia).

El control interno se ejerce por órganos que forman parte de la organización del ente fiscalizador, mientras que el control externo es el ejercido por órganos que se encuentran fuera del controlado.

El control interno también ha sido considerado bajo una óptica distinta, identificándose con las siguientes actividades: (1) el control jerárquico sobre órganos desconcentrados; (2) el control de vigilancia por órganos inferiores al controlado o de su mismo nivel, y (3) el control de tutela del Poder Ejecutivo sobre los entes descentralizados.

La distinción entre control interno y control externo, que tanto parece haber preocupado a algunos de nuestros investigadores, generalmente ha venido desde el ángulo de los propios y personales intereses de los titulares de unos y otros órganos de control.

No es una cuestión doctrinaria que ofrezca una dicotomía esencial ni tampoco de dudosa interpretación.

¹⁷ Cajarville, Juan Pablo "Sobre Derecho Administrativo" Tomo III, Ed FCU, 1era edición, mayo 2019, pág.31

Uno es el control ejercido sobre la Administración por un órgano dependiente del titular de esta y otro el que es ejercido por un órgano independiente del titular de esa Administración.

Las discusiones que pudieran haberse generado respecto de las funciones de control que deben ejercer los órganos de control interno y externo de la Administración Pública pertenece, generalmente, a la puja natural de las burocracias permanentes, o a equívocas legislaciones que admiten superposición de funciones y originan lógicas colisiones de jurisdicción y competencia.

La independencia de los órganos que ejercen el control marca el carácter de externo, mientras que la dependencia supone su naturaleza de control interno.

CAPÍTULO 5. Ética pública y control

5.1 El rol del control desde una perspectiva ética

El Estado fue creado por el hombre con el fin de satisfacer las necesidades comunes de quienes integran una sociedad. Esta acción debe llevarse a cabo en un marco de integridad, responsabilidad y confianza pública, para lo cual se genera la necesidad de que los recursos públicos sean utilizados en forma efectiva, eficiente y correcta.

El poder de acción estatal debe entonces, tener límites y estar encuadrado en un camino ético, lo cual implica un trato por parte de los funcionarios que sea imparcial basado en la legalidad, en la equidad y en la justicia, y la utilización de procedimientos transparentes por parte de los servidores públicos.

Este accionar del Estado, debe reflejarse en la actuación de los funcionarios que representan su cara visible, son ellos que llevan adelante las actividades y funciones públicas. Las demandas de la sociedad muchas veces no se cumplen, debido a que en las instituciones públicas existen una serie de vicios que impiden realizar con eficiencia su accionar operativo, lo que ocasiona, que la ciudadanía pierda confianza en su gobierno.

Para lograr una mejora en el accionar de los organismos públicos, sólo es posible, en la medida que se fomenten los principios y valores éticos en los agentes y funcionarios públicos. La ética refiere a los principios y fundamentos del deber que rigen la conducta

humana dirigida al bien; la moral implica su práctica, la suma de conductas; cuando reflexionamos en torno a la ética, hablamos de desarrollar virtudes humanas.

Aristóteles sostuvo que, son hábitos operativos buenos con los cuales se es responsable en el sentido de responder a lo que se debe, piedra sillar al momento de considerar tanto Ética como en Derecho.

Jaime Rodríguez Arana ⁽¹⁸⁾ define la ética pública como la ciencia de la actuación de los funcionarios orientados al bien público, al servicio de los ciudadanos; luego concluye: la ética de la función pública es la ciencia del servicio público. Agrega: “La sociedad, como es lógico, contempla la actividad administrativa con esperanza a la vez que solicita, exige, servicios públicos cada vez de mayor calidad. Los ciudadanos, en otras palabras, son conscientes de lo importante que “su” Administración Pública funcione bien y de verdad. Quizás por ello, pienso que se genera una mayor dosis de “exigencia ética” del funcionario público que del trabajador del sector privado”.

Por su parte, García Maynez ⁽¹⁹⁾ sostiene que: “Si los preceptos del derecho son frecuentemente cumplidos por razones de orden moral, de carácter religioso o simplemente diversos del temor a las sanciones judiciales, es evidente que su eficacia obedece en una parte a esas razones, y que las más importantes, entre las últimas son precisamente las de índole ética”.

En el interés de actuar por la ética hay razones circunstanciales, como pueden ser los escándalos de notoriedad. Hay razones políticas en este interés desusado, porque la ética se ha convertido en un valor de primer orden, o cuando menos como un cierto valor para el mercadeo político. Además, hay también situaciones de desconcierto, ante las nuevas posibilidades que ofrece la técnica, con cambios en los modelos de convivencia, que permiten afirmar que se asiste a un cambio de civilización.

Los autores que he relevado plantean tres objetivos que se le atribuye a la ética: la búsqueda de la mejor vida que cada uno puede vivir, la fijación de una serie de contenidos morales, y finalmente reglas básicas de convivencia.

¹⁸ Jaime Rodríguez Arana. “Sobre ética pública en la Administración Pública” *Anuario de Derecho Administrativo*. Tomo IX, Año 2002 pág. 59

¹⁹ Eduardo García Máynez. “*Filosofía del Derecho*.” Editorial Porrúa, 13ª ed. Page 93

Decía Aristóteles que "No se estudia ética para saber qué es la virtud, sino para hacernos más virtuosos y buenos". Por lo tanto, revisar estos conceptos sobre la Ética, resultan importantes en la medida que nos invita al ejercicio de la reflexión y de su mejor conocimiento, que ya en sí mismo resulta un hecho positivo, pero fundamentalmente para aplicarla en todos nuestros procederes.

La frase "No hagas a los otros hombres, lo que no quieres que te hagan a ti", principal principio ético, la encontramos, palabras más o palabras menos, en los preceptos de Confucio, el judaísmo, el islam, el cristianismo, el budismo y el hinduismo, lo que evidencia que la ética tiene que ver con la vida y no surge de las normas jurídicas creadas con mucha posterioridad.

Oscar Bautista ²⁰nos manifiesta que "En su naturaleza el hombre es un animal, pero tiene la habilidad de reflexión, análisis y deliberación. Estos dones se basan en la capacidad de percepción, la inteligencia y el pensamiento. Cuando desarrolla en conjunto estos elementos llega a un grado tal que le permite discernir lo que es correcto de lo que no. Gracias a la deliberación se va formando la conciencia hasta alcanzar la comprensión y el entendimiento". Luego agrega: "El hombre, al poseer la capacidad de deliberar sobre cada acto que realiza se cuestiona, medita y piensa antes de tomar una decisión. En la medida que razona sobre si es conveniente o no realizar un acto y elige lo que considera mejor, entra en el campo de la ética".

Si bien el concepto ético viene de los tiempos más remotos, el concepto público, en cambio, si surge en tiempos más recientes, dado que publico tiene que ver con el pueblo soberano a partir del siglo XVIII, cuando se separa la hacienda del monarca de la Hacienda Pública y a través de la constitución y las leyes se conforma el Estado de Derecho y nacen las figuras de la función pública y del funcionario público.

Bien, nos menciona Bautista, que "La Ética, al referirse al ámbito público, implica necesariamente relacionarse con la política, no se limita a los funcionarios públicos. Un buen gobierno no solo requiere funcionarios responsables sino también políticos responsables, puesto que son éstos últimos principalmente quienes gozan del máximo margen de autonomía en las decisiones y de estas decisiones depende a su vez la

²⁰ Oscar Bautista "*La Ética y la Corrupción en la Política y en la Administración Pública*". Tesis de Maestría. Universidad de Andalucía. Año 2005.

actuación de los principios. De allí entonces que, todo gobernante, funcionario o agente público debe tener siempre presente que la función pública tiene como fin primordial el Bien Común, y toda acción que realice debe estar orientada a satisfacer las necesidades de la sociedad y sus funciones deben ser desempeñadas en nombre del Estado o al servicio del Estado, siendo su remuneración pagada por la comunidad, y es por todo ello, que su labor debe ser servir a la comunidad y no servirse de ella.

Jorge Etkin ²¹, nos menciona sobre el particular que: "El análisis de la cuestión ética en el caso del Estado requiere considerar el particular contexto social, político y económico en el que trabajan gobernantes y funcionarios públicos de modo de poder determinar las condiciones en que se producen las desviaciones éticas y abusos del poder". Nos menciona también que "La Ética remarca en el sentido del deber ser, la responsabilidad, los principios, las máximas, los valores que guían a los agentes y funcionarios. En su versión normativa se refiere a la aplicación (u omisión) de los valores en situaciones concretas. Por caso, el funcionario no debe sacar ventajas personales del cargo, como tampoco tener intereses en una empresa proveedora del Estado."

Uno de los temas de mayor preocupación en la sociedad moderna, es el de la corrupción, fenómeno que, como una mancha de aceite, se ha derramado en todas las naciones del mundo, cualquiera sea su grado de desarrollo económico y social.

¿Por qué la corrupción se ha instalado en la sociedad actual? Una primera reflexión, nos podría llevar a la conclusión que es la ambición de los hombres públicos por el poder del dinero, razón por la cual quienes están en los cargos públicos de cualquier categoría se corrompen porque de esa manera obtienen dinero fácil y una posición social que, de otra manera, le sería muy difícil.

Una segunda reflexión, nos llevaría a pensar que la corrupción es el resultado de diversos mecanismos utilizados por privados en los procesos de compra tendientes a obtener posiciones más ventajosas para sus intereses, llevado adelante a través del pago de "coimas" a funcionarios inescrupulosos.

Una tercera reflexión, nos puede ligar al fenómeno característico del "posmodernismo", en que como dice Giles Lipovetsky en su clásica obra "La era del vacío", la gente quiere vivir aquí y ahora con un grado superlativo de individualismo y

²¹ Jorge Etkin "La cuestión ética en el sector público. Discurso y Praxis" Revista del CLAD. Caracas 1997.

egoísmo. Agrega el autor citado, profesor francés, que "ya ninguna ideología política es capaz de entusiasmar a las masas, la sociedad posmoderna no tiene ídolo ni tabú, ni tan sólo imagen gloriosa de sí misma, ningún proyecto histórico movilizador, estamos ya regidos por el vacío, un vacío que no comporta, sin embargo, ni tragedia y apocalipsis" ("La era del vacío" págs. 9 y 10).

Finalmente, y sin pretender agotar las vías de reflexión que pueden ser múltiples, estimamos que la corrupción es, sobre todas las cosas, un problema de falta y carencia de principios básicos y fundamentales sobre lo que se debe hacer y lo que no se debe hacer.

En otros términos, es necesario volver a los principios y valores de la sociedad occidental y cristiana, que tiene su raíz en las tradiciones culturales judeo –greco romanas.

Allí encontramos las enseñanzas de Platón y Aristóteles, de Cicerón y de Plutarco, de Santo Tomás de Aquino y de San Agustín.

Los principios éticos imponen al funcionario público una conducta, un deber ser, que va más allá de los preceptos jurídicos, dado que una conducta puede ser jurídicamente correcta, pero puede ser éticamente reprobable." (5) Rubén Correa Fleitas "Revista de Administración Pública".

La Constitución uruguaya consagra la vigencia plena del Estado de Derecho y la forma de gobierno democrático - republicana (art. 82), en la cual se reconoce que, la enumeración de derechos, deberes y garantías no excluye los otros que son inherentes a la personalidad humana o que se deriven de la forma republicana de gobierno (art. 72).

Es de destacar que, no se consagra a texto expreso la enunciación de un principio de moralidad administrativa, el mismo se infiere de los referidos preceptos y de otras disposiciones en ella contenidas (fines de justicia, interés general, bienestar social, etc.)

Sostiene Delpiazzo (²²que, puede marcarse una suerte de juridización de la ética respecto al quehacer estatal en general y de la Administración en particular, fundamentalmente a través de normas de Derecho público que explicitan por un lado y procuran controlar por otro, el actuar de sus agentes.

²² Carlos Delpiazzo. Derecho Administrativo General Vol 2. FCU pág 566 y ss

La Constitución pone al trabajo bajo la protección especial de la ley en su art 53 y siguientes, y a partir del art 58 refiere a los elementos que perfilan la específica situación de los funcionarios públicos: la naturaleza pública del vínculo de subordinación y la estatalidad del sujeto subordinante.

Si bien consagra un régimen de estatutos funcionales múltiples, en atención a la diversidad organizativa que presenta la Administración Pública, es posible señalar que existe un conjunto de bases y un contenido mínimo necesario para todos los estatutos formales que, apuntan a una profesionalización de los funcionarios públicos como servidores de la sociedad a la que se deben.

Además, existe un desarrollo normativo infra constitucional como el Estatuto del Funcionario Público (Ley N° 19.121 de fecha 20/08/2013), la Ley N° 17.060 de 23/12/1998 y el Decreto N° 30/2003, al mismo tiempo de normas de fuente internacional. En efecto, nuestro país a través de aprobación vía legislativa ha adoptado normas cuya fuente son convenios internacionales.

Es el caso de la Convención Interamericana Contra la Corrupción (C.I.C.C.), aprobada por Ley número 17.008 de fecha 25/09/1998 y de la Convención de las Naciones Unidas contra la Corrupción (U.N.C.A.C). Esta última, se suscribió en el ámbito de la ONU, inicialmente por 111 países en Mérida, México el 11/12/2003, entrando en vigor el 14/12/2005. Fue aprobada por la Ley número 18.056 de fecha 20/11/2006.

En su trabajo “Marco jurídico de la corrupción en el sector público uruguayo”, Graciela Ruocco citando a Rodríguez señala que, la corrupción es un atentado grave a la misma esencia del servicio público, en la medida que supone que el funcionario o político deliberadamente traiciona el sentido de la gestión y los intereses colectivos actuando en contra del bien común, conculcando el interés general que debe servir objetivamente. En estos casos se produce, por tanto, una conversión del interés general en interés personal.²³

Ahí está, ante nuestra mirada, uno de los principales flagelos que impide el primado de los derechos fundamentales de la persona.

²³ Ruocco, Graciela. “El marco jurídico de la corrupción en el sector público uruguayo. Revista de Derecho Público” No 41 pág. 59 a 86) 2012

Etimológicamente (²⁴Corrupción viene del latín *corruptio*, y se refiere a la acción y efecto de destruir o alterar globalmente algo. Significa cambiar la naturaleza de una cosa pervirtiendo, concretando un desvío de su fin.

Atendiendo a las conductas humanas, la corrupción es un fenómeno que puede verificarse en todos los sectores de la sociedad y se concreta a través de una conducta que infringe el compromiso asumido y que altera la esencia de la actividad que se efectúa, con la sustitución del fin debido por otro, oculto o el uso indebido de una cierta posición.

En el ejercicio de la función pública no puede perseguirse por definición y por previsión legal, otro fin que no sea el interés público. Rodríguez Arana en su obra ya citada sostiene que, los funcionarios públicos son gestores de intereses ajenos; el servidor público integra el servicio público entendido en sentido orgánico y éste se debe a la sociedad a la que, por lo mismo debe servir.

El fenómeno de la corrupción en la función pública se presenta cuando ésta se pervierte, se desnaturaliza, se desvirtúa el fin debido de persecución del interés público, mediante la introducción de un factor distorsivo, que plantea la persecución de una finalidad diferente de parte del funcionario. Ello puede ocurrir de distintas formas, a través de distintas acciones y omisiones, y con distintas intensidades.

El art. 12 del Código de Ética (ley N° 19.823) da un concepto de corrupción, abordando el fenómeno de forma abierta al referirse a “actos de corrupción”. En efecto, siguiendo la línea del art 12 de la Ley No 17.060, se planea una fórmula abierta, señalando que existe corrupción “entre otros casos”, debiéndose complementar la lectura con otras disposiciones consagradas en la propia ley y en otras normas.

Existe corrupción entre otros casos, en el uso indebido del poder público o de la función pública (art. 2).

Se entiende por “uso indebido” aquel ajeno a la finalidad para la que debe ser utilizado, definido entonces un uso ilegítimo, al concretarse un supuesto de desviación de poder dirigido a “obtener directa o indirectamente un provecho económico o de cualquier otra naturaleza, para sí o para otros, se haya causado o no un daño al Estado o a la persona pública no estatal”.

²⁴ Andrés Robaina Ragio. “Código de Ética en la Función Pública. “Págs. 115 y ss

Los beneficios perseguidos pueden ser de cualquier especie, dándose así al concepto de corrupción mayor amplitud y coherencia con el conjunto de las disposiciones contenidas en el Código de Ética. Conforme lo sostiene Durán Martínez, se trata de cualquier beneficio que el sujeto no hubiese podido obtener de no encontrarse en el ejercicio de la función pública.²⁵

Desde el punto de vista del privado ajeno a la función pública que, corrompe al funcionario público o lo pretende corromper, se establece una consecuencia jurídica por su accionar, previendo expresamente el ejercicio de la potestad sancionatoria de la Administración: “Se considera parte integrante del concepto de corrupción la oferta que realice una persona física o jurídica a un funcionario público. Quien incurra en esta conducta quedará suspendido en la posibilidad de contratar con una persona pública estatal y no estatal y de actuar como representante, gestor o administrador de un proveedor de estas por el término de 2 años, sin perjuicio de la responsabilidad penal y civil que corresponda y lo que determine la reglamentación en materia de contratación con el Estado” (art 12 del Código de Ética ya citado). ”.

Nuevamente la ley consagra una multiplicidad de situaciones y variantes de la hipótesis de corrupción, ya sea para que cumpla con tareas propias a su función o para que omita cumplirlas. Así constituye corrupción la sola oferta que realice el particular, sin dar relevancia al hecho de que sea o no aceptada por parte del servidor público. El beneficio puede ser de cualquier especie y no sólo económico. Lo esencial para determinar si estamos o no ante un acto de corrupción es la presencia en la conducta del funcionario de un elemento distorsivo que no estaba inicialmente en su consideración.

La regulación y control de determinadas conductas como buenas (preeminencia del interés público, probidad, buena fe, lealtad, obediencia, respeto, imparcialidad, transparencia, eficacia y eficiencia, motivación de las decisiones, idoneidad y capacitación) y reprimir otras reputadas como malas (implicancia, uso indebido de fondos y bienes públicos y otros comportamientos prohibidos), pone énfasis en el desarrollo de virtudes y en la prevención y castigo de vicios que son su contracara.

²⁵ Augusto Durán Martínez “*Corrupción y Derechos Humanos*”. Estudios en Memoria de Eduardo Jiménez de Aréchaga. FCU pág. 143

Jesús González Pérez señala que “la Ética en la Administración Pública no se agota en la fidelidad a los intereses generales” sino que reclama el trabajo bien hecho. Exige una entrega al servicio, un afán de perfeccionamiento en las técnicas, un esfuerzo en intentar la perfección”. Para ello se requiere cultivar las virtudes y luchar contra los defectos.²⁶

Según la enseñanza aristotélica, las virtudes son hábitos operativos buenos, por lo que nadie nació virtuoso, sino que las virtudes se van alcanzando mediante esfuerzo, lucha y educación. Precisamente, la madurez humana a nivel natural es consecuencia del desarrollo armónico de las virtudes humanas y en el ámbito de la función administrativa, son necesarias la generosidad, la fortaleza, el optimismo, la perseverancia, el orden, el respeto, la sinceridad, la lealtad, la laboriosidad, la paciencia, la obediencia, la humildad y el patriotismo.

La conducta contraria a cada una de esas virtudes es un defecto, y es necesario no acostumbrarse a esos vicios sino luchar personal y colectivamente contra ellos; el tolerar la deshonestidad, la debilidad, el pesimismo, la falta de fijeza, el desorden, la falsedad, la deslealtad, la pereza, la injusticia, la desobediencia, la soberbia y la viveza criolla desembocan en la corrupción. Corrupción significa echar a perder o pudrir; una sociedad y un país que se acostumbra a estas prácticas y actitudes y las toma como normales, es una sociedad y un país que termina pudriéndose.

En suma, tales mandatos éticos deben impregnar los modelos de hacer administrativos y, en especial, la emisión de los actos administrativos cuya moralidad es aliada de la eficacia, la conveniencia y la equidad, apareciendo como elemento de juicio contra el error, el dolo, la violencia y la arbitrariedad, de modo que el apartamiento de la moralidad puede aparejar su anulación.

Finalmente, es importante abordar este tema con la perspectiva del Dr. Miguel Pezzuti cuando afirma “con relación a la responsabilidad patrimonial del funcionario que incurre en actos de desviación de poder, aun cuando la jurisprudencia de manera monolítica ha sostenido la inexistencia de acción directa de los lesionados por dicha actividad contra el funcionario (ya que la regla es la de la acción de reparación del Estado contra el funcionario en los casos de culpa grave o dolo según previene el art.25) este

²⁶ Jesús González Pérez “Corrupción, ética y moral en las Administraciones Públicas”. Ed Civitas. Año 2014

puede responder frente a aquel del mal manejo de los fondos o bienes a su cargo (arts. 99 y 116 del TOCAF). Incluso, la Suprema Corte de Justicia lo admitió en abstracto la procedencia de condena reparatoria del daño moral causado al Estado por un funcionario infiel (Sentencia 393/2009) ²⁷

5.2 – Ética de quien controla

La Ley N° 19.823 de fecha 18/09/2019 promulgó un “Código de Ética en la Función Pública”, que incorporó normas contenidas en el Decreto N.º 30/003 de 23/01/2003, y de la ley N.º 19.121 de fecha 20/08/2013 (Estatuto del Funcionario Público de la Administración Central), a la vez que introdujo nuevas disposiciones.

5.2.1. Ámbito de aplicación.

Lo regula el Capítulo I denominado “Alcance e interpretación”, artículos 2 a 4, siendo su objeto regular prácticas que tengan por fin la transparencia y el combate a la corrupción en el ejercicio de la función pública.

El art. 2 de la ley da una definición de funcionarios públicos, la cual es de carácter amplio, estableciendo que: “A los efectos de la presente ley se entiende por funcionario público, a toda persona que, cualquiera sea la forma jurídica de vinculación con la entidad respectiva, desempeñe función pública, a título oneroso o gratuito, permanente o temporaria, en cualquier persona de derecho público estatal y no estatal”.

Así, surge la incorporación al concepto de funcionario público en materia de ética pública, de las personas que trabajan para las personas públicas no estatales. Esto es así tanto en el ámbito de la ética pública como en materia penal (artículo 175 del Código Penal), lo cual fue previsto de dicha manera en el ordenamiento jurídico nacional desde el dictado de la denominada “Ley anticorrupción” (Ley Nro. 17.060.)

De la exposición de motivos del proyecto de ley que culminó con la sanción del Código de Ética de la función pública resulta que, la adopción de este concepto amplísimo de funcionario público se realiza en el entendido de que la función pública implica el ejercicio de toda “función” regida por el Derecho Público, por lo que se pone énfasis en el aspecto funcional material de tal calidad. Es decir, en el ejercicio de una función orientada hacia la satisfacción del interés público y por tanto regida por el Derecho Público, realizada por personas que se desempeñan en personas jurídicas de derecho público.

Al respecto el profesor Carlos Delpiazzo expresa que “en línea con normativa anterior, se asume una noción amplia de funcionario público, que excede el concepto constitucional para abarcar también al personal de las personas públicas no estatales.

²⁷ Pezzutti, Miguel. “*La gestión del conflicto de intereses*” Pública en “Novedades legislativas de Derecho Administrativo” Ed. FCU, 1era edición, noviembre 2022, pág.488.

Pero se avanza un paso más ya que el art.44 de la ley extiende su ámbito de aplicación significa que no solo se imponen las reglas de actuación que consagra la ley a los poderes públicos en sentido estricto y a los trabajadores de las personas públicas no estatales sino también a todos aquellos que actúen al frente de instituciones privadas en representación de entidades estatales o no estatales”.²⁸

Atendiendo al ámbito orgánico, la ley aplica a los funcionarios públicos antes referidos que se desempeñen en: Poder Legislativo, Poder Ejecutivo, Poder Judicial, Tribunal de Cuentas, Corte Electoral, Tribunal de lo Contencioso Administrativo, Gobierno Departamentales, Entes Autónomos, Servicios Descentralizados y en general todos los organismos, servicios o entidades, así como las personas de derecho público no estatal.

Finalmente, el artículo 4 establece que: “Estas normas se aplican a todos los funcionarios públicos alcanzados por los artículos 2º y 3º de esta ley, sin perjuicio de aquellas normas dirigidas a determinados funcionarios o grupo de funcionarios públicos que prescriban exigencias especiales o mayores -----”. Y agrega: --“constituirán criterios interpretativos del actuar debido de las entidades y sujetos comprendidos, en las materias de su competencia.”

Pueden existir otras normas, como por ejemplo Códigos de ética propios de cada organismo o inherente al desempeño de una función específica, pero ellos nunca pueden ser menos estrictos que el código de ética dictado por ley. Esto significa que, el Código de Ética en la función pública dictado por ley 19.823 contiene reglas mínimas de necesario cumplimiento siendo que las restantes disposiciones pueden amplificar, pero nunca disminuir el estándar a cumplir.

De esta forma en materia de control del Estado se podrán disponer previsiones que contengan exigencias específicas a los funcionarios que desempeñen dicho rol, pero nunca esas disposiciones pueden ser más benevolentes que las del Código de Ética analizado.

5.2.2 Principios de la ética pública.

Como señala el Profesor Augusto Duran Martínez “a menudo la normativa que recoge principios éticos lo hace de forma parcial procurando combatir determinadas conductas, pero la ética no se agota en eso”²⁹. Conforme lo sostiene Correa Fleitas, el Código de Ética creado por Ley adolece de una falta de rigor técnico en su redacción,

²⁸ Delpiazzo, Carlos E. “*Probidad administrativa*”, publicado en “*Estudios Jurídicos en homenaje al profesor Dr. Augusto Duran Martínez*” 1era Ed., FCU, enero 2023. Dras. Graciela Ruocco y Cristina Vázquez coordinadoras, págs. 761 y 762.

²⁹ Durán Martínez, Augusto. “*Ética pública*”, publicado en “*Estudios de Derecho Administrativo en homenaje al profesor emérito Dr. Carlos E Delpiazzo*” 1era Ed., FCU, febrero de 2021. Dras. Graciela Ruocco y Cristina Vázquez coordinadoras, pág. 361.

porque no hay una ordenación de los principios éticos en la función pública, como sí lo había hecho el Decreto N.º 30/2003.

A continuación, se desarrollan los principios que se reconocen a texto expreso:

- **Probidad (arts. 13 y 14):** Los funcionarios públicos deben observar una conducta funcional honesta en el desempeño de sus cargos, con preeminencia del interés general sobre cualquier otro (ya sea particular o público). La conducta del servidor público debe exteriorizar la apariencia de ser probo, lo que implica mantener una conducta recta que denote integridad en su obrar. La trasgresión de los preceptos normativos se da no sólo infringiendo en forma directa los mismos, sino también ante cualquier acción en el ejercicio de la función pública que exteriorice la apariencia de violar la norma. Se les exige evitar mostrar un obrar que de la imagen de un actuar contrario a la ética, debiendo ajustarse su comportamiento a un ser y parecer debido.

Por su parte, sostiene la Profesora Ximena Pinto Nerón que “la probidad se vincula con la honestidad, con la rectitud y con la integridad. En efecto, los servidores públicos deben ser íntegros, debiendo observar una conducta funcional honesta en el desempeño de su cargo con preeminencia del interés público sobre cualquier otro. “³⁰

- **Principios de buena fe, lealtad y respeto (arts. 15 y 17):** El funcionario público debe actuar con buena fe y lealtad en su obrar administrativo. Esto implica ejercer las tareas de forma personal, con espíritu de colaboración dando cumplimiento al principio de respeto, tanto hacia sus pares, como a toda persona con la que tenga trato en el desempeño de la función, evitando toda clase de desconsideración.
- **Principio de imparcialidad (art. 18):** Implica conferir un tratamiento igualitario y sin sesgos, previendo los institutos de excusación y recusación como garantía a efectos de su cumplimiento. Combatir el fenómeno de “la puerta giratoria”, tiene por finalidad evitar el trasiego de influencias del ámbito público al privado y del privado al público. En los países que se recogen previsiones referidas a luchar contra el mecanismo de puerta giratoria, se procura tutelar la imparcialidad, lo que a su vez alienta una competencia efectiva, sin sesgos o limitaciones.

Sostiene la Profesora Ximena Pinto Nerón, en su trabajo antes mencionado, que la imparcialidad y la probidad son deberes que los servidores públicos deben de cumplir a cabalidad, a la vez que se erigen como principios de obrar en la función pública.

³⁰ Pinto Nerón, Ximena. “La integridad del Servidor Público, publicado por la Junta de Transparencia y Ética Pública”, diciembre de 2024, Pág. 21.

Por su parte, la profesora Miriam M. Ivanega expresa que la imparcialidad “es identificada con la independencia para ejercer una función sin presiones ni preconceptos. Por eso, suele ser equiparada con la objetividad y la neutralidad”³¹

A continuación, amplía dicho concepto expresando que, para lograr una actuación íntegra, es decir intachable, se debe ser probo y obrar en forma neutral, con un único norte a seguir: la satisfacción del interés público por sobre cualquier otro aspecto, bajo parámetros de buena administración en un obrar transparente.

- **Principios de transparencia y publicidad (art 20).** Los funcionarios públicos deben actuar con transparencia en su obrar diario, debiendo respetar el marco legal y reglamentario que regula su condición.
- **Eficiencia y eficacia (arts. 21 y 22).** Se deberán utilizar los medios idóneos para el logro del fin de interés público a su cargo, procurando alcanzar la máxima eficiencia en su actuación.
- **Motivación (art 23).** Los funcionarios públicos deben motivar los actos administrativos que dicte, explicitando las razones de hecho y de derecho que lo fundamenten. No son admisibles fórmulas generales de fundamentación, sino que deberá hacerse una relación directa y concreta de los hechos del caso específico, exponiendo además las razones que con referencia a él en particular justifican la decisión adoptada.
- **Idoneidad y capacitación (art 24).** La observación de una conducta idónea exige que los funcionarios públicos mantengan aptitud para el adecuado desempeño de las tareas públicas a su cargo. Con él se busca la permanente capacitación del servidor público y perfeccionamiento.
- **Buena administración financiera y rotación (arts. 25 y 26).** Prevé que los funcionarios públicos vinculados al patrimonio del Estado deben ajustar su actuación a las normas de administración financiera aplicables, a los objetivos y metas previstos, a los principios de buena administración debiendo rotar periódicamente en sus funciones.

Cabe destacar que la buena administración financiera es un corolario del principio de buena administración, el cual implica la necesidad de elegir los medios adecuados para lograr los fines. Al respecto, la doctrina ha indicado que “ese hacer bien las cosas

³¹ Ivanega, Miriam M. “Reflexiones acerca del agente público en el Estado Constitucional de Derecho”, publicado en “Estudios Jurídicos en homenaje al profesor Dr. Augusto Duran Martínez” 1era Ed., FCU, enero 2023. Dras. Graciela Ruocco y Cristina Vázquez coordinadoras, págs. 799.

comprende - según Durán Martínez- tanto la correcta determinación de fines como la adecuada selección de medios para alcanzarlos”³²

5.2.3 Reglas de actuación o buenas prácticas:

- A. Respeto: arts. 7 y 17
- B. Rectitud: art. 7
- C. Idoneidad y capacitación: arts. 7 y 24
- D. No abuso, exceso o desviación de poder: art. 7
- E. No uso indebido del cargo: art. 7
- F. No intervención en asuntos relacionados: art. 7
- G. Probidad: arts. 13 y 14

5.2.4 Deberes y obligaciones éticas (art 8º).

- A. Respetar y cumplir la Constitución de la República, las leyes y disposiciones reglamentarias.
- B. Desarrollar sus funciones, atribuciones y deberes administrativos con puntualidad, celeridad, economía, eficiencia y cortesía.
- C. Dar cumplimiento a las determinaciones de sus superiores jerárquicos.
- D. Desarrollar iniciativas que sean útiles para el mejoramiento del servicio.
- E. Cumplir con la jornada laboral establecida.
- F. Atender debidamente las actividades de formación, capacitación y efectuar las prácticas y las tareas que tales actividades conllevan.
- G. Mantener reserva sobre asuntos e informaciones conocidos debido a su función.
- H. Vigilar y salvaguardar los intereses, valores, bienes, equipos y materiales del Estado.
- I. Actuar imparcialmente en el desempeño de sus tareas dando trato y servicio por igual a quien la norma señala, sin discriminaciones político-

³² Ruocco, Graciela. “La buena administración: un antídoto contra la corrupción”, publicado en “Estudios Jurídicos en homenaje al profesor Dr. Augusto Duran Martínez” 1era Ed., FCU, enero 2023. Dras. Graciela Ruocco y Cristina Vázquez coordinadoras, págs. 864.

partidarias, de género, religioso, étnico de otro tipo, absteniéndose de intervenir en aquellos casos que puedan dar origen a interpretaciones de falta de imparcialidad.

- J. Responder por el ejercicio de la autoridad que les haya sido otorgada y por la ejecución de las órdenes que imparta.
- K. Declarar por escrito su domicilio real y comunicar en la misma forma todos los cambios posteriores del mismo, teniendo al declarado como domicilio real a todos los efectos.
- L. Denunciar ante el respectivo superior jerárquico y si la situación lo amerita ante cualquier superior, los hechos con la apariencia ilícita y/o delictiva de los que tuvieran conocimiento en el ejercicio de la función.

5.2.5 Prohibiciones - conductas de las que corresponde abstenerse.

- A. Realizar en los lugares y horas de trabajo, toda actividad ajena a la función, salvo las correspondientes a la libertad sindical en las condiciones establecidas en la normativa vigente, reputándose ilícita la dirigida a fines de proselitismo político partidario.
- B. Construir agrupaciones con fines proselitistas, utilizando el nombre de la repartición o invocando el vínculo que la función determina.
- C. Tramitar asuntos como gestores, agentes o corredores y, en general, tomar en ellos cualquier intervención que no sea la correspondiente a los cometidos del cargo o función que de la repartición en la que revista.
- D. Intervenir en el ejercicio de sus funciones o con motivo de ellas, en la atención, tramitación o resolución de asuntos que impliquen un conflicto de intereses.
- E. Recomendar a los interesados, profesionales universitarios, corredores o gestores para realizar servicios en la repartición pública a la que pertenecen.
- F. Solicitar o recibir cualquier obsequio, gratificación, comisión, recompensa, honorario o ventaja de terceros, para sí o para otros, por los actos específicos de su gestión.

- G. Disponer o utilizar información previamente establecida como confidencial y reservada con fines distintos a los de su función administrativa.
- H. Utilizar, sin previa autorización, documentos, informes y otros datos, salvo que el ordenamiento jurídico permita su uso sin limitaciones.
- I. Actuar bajo dependencia directa dentro de la misma repartición u oficina de aquellos funcionarios que se vinculan por lazos de parentesco dentro del segundo grado de consanguinidad y afinidad, matrimonio o unión concubinaria.
- J. A dicha lista general se le suma otra de prohibiciones concretas, que comprende la contratar con el organismo al que se pertenece (art 27), intervenir en asuntos por razones de parentesco (art 28) u otras (art. 29), relacionarse con quienes desarrollan actividad controlada (art. 30) o vinculada (art 31), recibir regalos y otros beneficios (art 34), y usar indebidamente fondos públicos (art 35) o bienes públicos (art 37).

5.2.6 Implicancias.

El artículo 16 de la Ley 19.823 dispone: “El funcionario público debe distinguir y separar radicalmente los intereses personales del interés público” y que “En tal virtud, debe adoptar todas las medidas a su alcance para prevenir o evitar todo conflicto o conjunción de esos intereses en el desempeño de sus funciones.”

Considero que estamos ante una piedra angular de la integridad en el ejercicio de la función pública pues, impone al funcionario público el deber de disociar sus intereses personales, económicos o afectivos del interés público.

Este principio busca prevenir el beneficio indebido, además de salvaguardar la confianza el ciudadano en la neutralidad de las Instituciones. Ante cualquier situación donde su objetividad pueda verse comprometida por un conflicto de intereses, el funcionario publico debe aplicar el mecanismo de la abstención, garantizando así que toda decisión de la Administración esté motivada por el bien común dentro de la legalidad y libre de sospechas o favoritismos.

5.3 Principios de Ética - Decálogo elaborado por la Oficina Nacional del Servicio Civil (año 1999).

En el año 1999, la Oficina Nacional de Servicio Civil elaboró un decálogo de principios, indicando los siguientes:

- A. Principio del Servicio Público. Los funcionarios públicos están al servicio exclusivo de la Nación y de los ciudadanos, debiendo prevalecer en cualquier circunstancia el interés público sobre los intereses particulares del grupo.
- B. Principio de legalidad. Los funcionarios públicos deben actuar de conformidad con los principios constitucionales, legales y reglamentarios que rigen la Administración Pública.
- C. Principio de justicia e imparcialidad. Los funcionarios públicos, en el ejercicio de su función, deben tratar en forma justa e imparcial a todos los ciudadanos, actuando según rigurosos principios de neutralidad.
- D. Principio de igualdad. Los funcionarios públicos no pueden beneficiar o perjudicar a cualquier ciudadano en función de su ascendencia, sexo, raza, lengua, convicciones políticas, religiosas, situación económica o condición social.
- E. Principio de proporcionalidad. Los funcionarios, en el ejercicio de su actividad, sólo pueden exigir a los ciudadanos lo indispensable requerido por el Derecho objetivo para la realización de la actividad administrativa.
- F. Principio de colaboración y buena fe. Los funcionarios, en el ejercicio de su función, deben colaborar con los ciudadanos según el principio de buena fe, teniendo en cuenta la realización de los intereses de la comunidad y fomentar su participación en la realización de la actividad administrativa.
- G. Principio de información y calidad. Los funcionarios deben informar al público en forma clara, simple, cortés y rápida.
- H. Principio de lealtad. Los funcionarios, en el ejercicio de su función, deben actuar en forma leal, solidaria y con espíritu de cooperación.
- I. Principio de integridad. Los funcionarios públicos deben regirse en el ejercicio de la actividad pública según los principios de honestidad personal, integridad de carácter, austeridad republicana y vocación de servicio.
- J. Principio de competencia y responsabilidad. Los funcionarios públicos deben actuar en forma responsable y competente, con dedicación y espíritu crítico, procurando su dignificación profesional.

Siguiendo a Cretella Junior, citado por Real, el Derecho Administrativo, como rama autónoma de la ciencia jurídica, tiene objeto, método y principios informativos propios. De esta sumatoria surge que, reúne los requisitos para elaborar sus institutos (considero que los anteriormente reseñados forman parte de este elenco) que, apoyado en los principios jurídicos universales y sumados a los principios típicos, son la piedra basal del sistema administrativo, con sus instituciones propias que lo distinguen de otras ramas jurídicas.

Es así como, “las reglas de derecho público confieren a los entes públicos prerrogativas sin equivalentes en las relaciones privadas e imponen a su libertad de acción limitaciones más estrictas que las que rigen entre los particulares” (Rivero).

5.4. Ética de los funcionarios públicos

El artículo 30 de la Ley No. 19.823, bajo el acápite “Prohibición de relaciones con la actividad controlada”, establece:

“Queda prohibido a los funcionarios públicos con cometidos de dirección superior, inspectivos o de asesoramiento ser dependientes, asesores, auditores, consultores, socios o directores de las personas físicas o jurídicas, públicas o privadas, que se encuentren sujetas al control de las oficinas de que aquéllos dependan. Les está prohibido asimismo percibir de dichas personas retribuciones, comisiones u honorarios de clase alguna.

La prohibición establecida en el inciso anterior se extiende a todas las contrataciones de servicios o de obra, realizadas a solicitud de la Administración controlante, por organismos internacionales o mediante la ejecución de proyectos por terceros.

Esta prohibición se mantendrá durante un año, luego de que el funcionario respectivo haya cesado en sus funciones”

La norma citada procura evitar que se configure un conflicto de intereses en el ámbito del control. De esta forma, quien controla no puede realizar tareas para aquellos a quienes controla, siendo que dicha prohibición se extiende durante un año desde el cese de la relación funcional.

El funcionario que ejerce la tarea de control debe ser consciente del elevado valor que tiene la función que desempeña, resultando imprescindible evitar cualquier tipo de conflicto de intereses.

Ello por cuanto, el proceder de quien controla debe estar alineado con los principios básicos de actuación teniendo como cimiento la tutela del interés público.

En ese sentido es importante recordar las palabras del Profesor Augusto Durán Martínez, quién señaló: “en definitiva todo confluye en el servicio al interés general, para el mejor desarrollo de la persona humana. Siempre hay un apartamiento de la ética pública cuando se ejercen los poderes con un fin distinto del fin debido”³³

Por su parte la Profesora Ruocco nos recuerda que “con solo las normas no se resuelven los serios problemas que nos deja la corrupción; razón por la cual, en el estado actual de la cultura nacional, dominan las herramientas de control y represión”³⁴

Cabe destacar que la Ley 19.823 (Código de Ética en la Función Pública) establece en su artículo 4:

“(Relación con las normas especiales). - Estas normas se aplican a todos los funcionarios públicos alcanzados por los artículos 2° y 3° de esta ley sin perjuicio de aquellas normas dirigidas a determinado funcionario o grupo de funcionarios públicos que prescriban exigencias especiales o mayores que las estipuladas en esta ley.”

De acuerdo con dicha disposición es posible que se elaboren códigos de ética propios para diferentes organizaciones o bien considerando las particularidades de ciertas actividades, pero teniendo presente que los mismos nunca pueden contener exigencias menores a las previstas en el código de ética creado por ley. En ese sentido, ha afirmado la doctrina que el código previsto por la ley 18.923 “contiene un conjunto de disposiciones que conforman una base de preceptos éticos mínimos, siendo que pueden

³³ Durán Martínez, Augusto. “*Ética Pública*” Publicado en “Estudios de Derecho Administrativo en homenaje al profesor emérito Carlos E Delpiazzo” Ed. FCU, 1era edición, Montevideo Uruguay, año 2021, pág.356.

³⁴ Ruocco, Graciela. “*La buena administración: un antídoto contra la corrupción*” Publicado en “Estudios jurídicos en homenaje al Profesor Dr. Augusto Durán Martínez, Ed. FCU, 1era edición, Montevideo Uruguay, enero 2023, pág. 872

establecerse previsiones más exigentes por otras reglas de derecho, pero nunca a la inversa”³⁵

En la materia que nos ocupa se han elaborado códigos de ética específicos que contemplan las particularidades de las tareas que realizan los auditores. Así debemos destacar la existencia del Código de ética del Tribunal de Cuentas, así como el código de ética del auditor que rige en la Auditoría Interna de la Nación.

Estas además constituirán criterios interpretativos del actuar debido de las entidades y sujetos comprendidos, en las materias de su competencia.

El dictado de Reglamentos, Instructivos u órdenes de servicio relativos a las normas de conducta en cada organismo, corresponde al órgano jerarca en el ámbito de su competencia.

5.5. Código de Ética para la función de Auditoría Interna

El Modelo de Código de Ética para la función de Auditoría Interna”, contenido en la Norma Técnica N.º 6/2022 de la Auditoría Interna de la Nación, constituye un instrumento jurídico y técnico que establece las pautas éticas y profesionales que deben regir el ejercicio de la auditoría interna en el ámbito de los organismos del Estado uruguayo. Su origen se encuentra en las disposiciones de la Ley N° 16.736 y sus modificaciones, así como en el Decreto Reglamentario N° 280/022, que faculta a la AIN a dictar normas alineadas con las mejores prácticas nacionales e internacionales.

La norma tiene como propósito consolidar un marco de actuación que promueva la transparencia, la eficiencia y la mejora continua de la función de auditoría interna, asegurando que esta se desarrolle bajo estrictos estándares de integridad, objetividad, confidencialidad, competencia profesional y compromiso con el interés público.

³⁵ Pinto Nerón, Ximena “*La integridad del servidor público*”. Publicado por la Junta de Transparencia y Ética Pública, Ed. FCU, 1era edición, diciembre 2024, pág. 16.

El Código es aplicable tanto a los integrantes de las Unidades de Auditoría Interna como a toda persona que desempeñe estas tareas, cualquiera sea su forma de vinculación con la organización.

En su desarrollo, el texto establece que la integridad es la base de la confianza pública, exigiendo honestidad, respeto a la normativa vigente y rechazo a toda práctica ilícita o contraria a la ética.

La objetividad implica la emisión de juicios independientes y libres de presiones o intereses particulares. La confidencialidad obliga a proteger la información obtenida en el ejercicio profesional y a evitar su uso indebido.

La competencia profesional requiere contar con formación, experiencia y capacitación permanente que garanticen un desempeño de calidad, prudente y ajustado a las normas aplicables. El interés público se presenta como la guía fundamental de la actuación del auditor, quien debe administrar con rectitud y buena fe los recursos públicos.

Finalmente, el uso adecuado de la información y de los recursos gubernamentales exige que estos se apliquen exclusivamente a fines legítimos del Estado, preservando su integridad y asegurando su acceso conforme a las disposiciones legales.

La norma también dispone que cada Unidad de Auditoría Interna debe elaborar su propio Código de Ética siguiendo este modelo, someterlo a la revisión técnica de la AIN y aplicarlo formalmente una vez aprobado. Su cumplimiento constituye una responsabilidad personal y directa de cada auditor, así como un compromiso institucional de las organizaciones en las que actúan, reafirmando la función de la auditoría interna como garante de la probidad y de la correcta gestión de los recursos públicos.

5.6. Código de Ética del Tribunal de Cuentas

El Código de Ética del Tribunal de Cuentas, aprobado en 2015, constituye un cuerpo normativo propio de la institución que establece principios y pautas de conducta

para todos sus funcionarios, cualquiera sea su vínculo contractual, incluyendo a quienes cumplen funciones como auditores públicos.

Su elaboración responde a la necesidad de reforzar la credibilidad, la transparencia y la confianza social en el órgano de control, en un contexto internacional y nacional que ha incrementado las exigencias en materia de probidad y lucha contra la corrupción.

El texto se fundamenta en antecedentes como el Código de Ética de INTOSAI, la ISSAI 30, la Convención de Naciones Unidas contra la Corrupción y la Convención Interamericana contra la Corrupción, así como en disposiciones constitucionales y legales uruguayas que regulan la conducta de los servidores públicos. Reconoce que la imagen institucional depende en gran medida del comportamiento ético de sus integrantes, en especial de quienes, mediante la auditoría, representan al Tribunal ante la ciudadanía.

El Código se estructura en cinco capítulos:

El primero define el ámbito de aplicación y su propósito, orientado a inspirar y guiar la actuación institucional y personal bajo parámetros éticos claros y exigibles. El segundo consagra principios básicos como integridad, probidad, prevención de conflictos de interés, imparcialidad, transparencia, uso responsable de la información, idoneidad, capacitación permanente y buena fe. El tercer capítulo establece normas específicas para auditores públicos, enfatizando independencia, objetividad, capacidad técnica y deber de secreto. El cuarto incorpora buenas prácticas como el uso adecuado de los bienes públicos, el contacto informado y preventivo con los administrados, y la búsqueda de la excelencia. El quinto regula la aplicación, previendo sanciones por faltas administrativas, procedimientos de denuncia, la creación de un Comité de Ética con funciones consultivas y de control, así como la difusión y vigencia del Código.

En suma, este instrumento se erige como un marco de referencia obligatorio para los funcionarios del Tribunal de Cuentas, integrando principios universales y disposiciones específicas que buscan asegurar que su accionar sea irreprochable,

transparente y orientado al interés público, fortaleciendo así la función de control externo y la confianza ciudadana.

A nivel de Derecho Internacional de los Derechos Humanos la Dra. Saettone marca que tanto instrumentos internacionales como la jurisprudencia de la Corte Internacional son componentes fundamentales del ejercicio de la democracia, la transparencia, la probidad de los funcionarios públicos en su gestión y labor. En efecto, al citar el caso Claude Reyes y otros c/ Chile año 2006 establece que, la transparencia en la gestión pública es un mecanismo de control democrático de la gestión por parte de la ciudadanía la que puede cuestionar, indagar y considerar la gestión pública. Lo que se transforma en un verdadero control social de la ética pública.³⁶

CAPÍTULO 6. Sistemas de Control en el derecho comparado

A efectos de analizar nuestro sistema de control interno vigente en Uruguay, resulta trascendente realizar un estudio comparado con otras realidades.

De esta forma, se ha seleccionado el abordaje de los siguientes regímenes de América y Europa, tomando como criterio abarcar distintas realidades y situaciones jurídicas que plantean ciertas particularidades que se desarrollarán en cada caso.

6.1 AMÉRICA

6.1.1 ARGENTINA.³⁷

A partir de la sanción de la ley 24.156, puesta en funcionamiento desde enero de 1993, el sistema de control interno nacional está a cargo de la Sindicatura General de la Nación, de esa manera, la Contaduría General quedó con función de Órgano Rector del Sistema de Contabilidad Gubernamental, o sea encargada de la registración del procesamiento y producción de la información financiera del Estado nacional.

³⁶ Saettone, Mariella. “Derechos Humanos, Estado de Derecho y Administración Pública” Ed. FCU, 1era edición, julio 2025, Montevideo Uruguay, Pág.416

³⁷ www.argentina.gob.ar/sigen

La Sindicatura General se creó como una entidad que depende del Presidente de la Nación, con personería jurídica propia, autarquía administrativa y financiera, y competencia en el control interno de las jurisdicciones y entidades del Poder Ejecutivo, es decir, de todo lo que compone la Administración Central, Organismos Descentralizados, Empresas y Sociedades del Estado.

La organización del sistema está conformada por la Sindicatura General como órgano rector de supervisión y coordinación encargado del dictado de las normas respectivas, y por las Unidades de Auditoría Interna (UAI) que funcionan en cada jurisdicción y entidad dependiente del Poder Ejecutivo. Es de destacar que las U.A.I. tienen una doble dependencia, jerárquica de la autoridad superior de cada organismo donde se encuentra funcionando, y técnica de la Sindicatura General, de quien recibe las pautas normativas para el ejercicio y de supervisión de sus funciones por su calidad de autoridad superior y responsable del sistema de control interno.

Las Unidades de Auditoría Interna tienen a su cargo la labor de examinar las actividades, procesos y resultados de la jurisdicción o entidad a la cual pertenecen, abarcando los aspectos presupuestarios, económicos, financieros, patrimoniales, normativos y de gestión, estando fundados en los criterios de economía, eficiencia y eficacia.

Los informes de la Sindicatura General deben estar destinados al Presidente de la Nación, a la Auditoría General de la Nación y a la opinión pública en forma periódica.

El Organismo está a cargo de un funcionario cuya denominación es Síndico General de la Nación, designado por el Poder Ejecutivo Nacional, dependiendo directamente del Presidente de la Nación, con rango de Secretario de la Presidencia. Está asistido por tres Síndicos Generales Adjuntos, que lo sustituyen en caso de ausencia, conforme a un orden de prelación que establece el propio Síndico General, además de tener funciones en distintas áreas.

En las sociedades anónimas en las que el Estado Nacional tenga participación, los síndicos que las representan son propuestos por la Sindicatura General. Dichos funcionarios tienen las atribuciones y deberes previstos por la ley 19.550 e informan de su gestión en los plazos y formas que la Sindicatura establezca.

6.1.2 CHILE.³⁸

La Contraloría General de la República es un órgano superior de fiscalización de la Administración del Estado, que goza de autonomía frente al Poder Ejecutivo y demás órganos públicos, con rango constitucional (Capítulo IX, artículos 87 a 89, de la Constitución Política).

Esta entidad fiscalizadora es, principalmente, un órgano de control de juridicidad o legalidad de la Administración del Estado, no estando sometida al Poder Ejecutivo ni al Congreso nacional, situación que se garantiza por la condición de inamovilidad del Contralor General, una vez designado por el Presidente de la República.

Forma parte del Sistema Nacional de Control, el que está integrado, además, por la Cámara de Diputados en cuanto fiscalizador de los actos de gobierno; los Tribunales de Justicia; algunos órganos especializados de fiscalización, como las Superintendencias; los controles jerárquicos, y las unidades de control interno de los servicios públicos.

Sus principales funciones son:

- A. La "toma de razón" - prevista tanto en el artículo 88 de la Constitución Política como en el artículo 10 de la ley 10.336 - como un instrumento de control previo, para verificar la constitucionalidad y legalidad de los actos de la Administración. Mediante este mecanismo, ese organismo somete el acto administrativo a un examen destinado a comprobar si cumple con los requisitos de fondo y de forma exigibles a su respecto, pudiendo tomar razón si la conclusión del análisis es favorable, o devolver sin tramitar las actuaciones en caso de observaciones o reparos.
- B. Salvo en asuntos litigiosos, la Contraloría General emite dictámenes jurídicos informando la correcta interpretación que debe darse a las normas, en materias de su competencia. Estos dictámenes conforman su jurisprudencia, que es obligatoria para todos los órganos administrativos sometidos a su fiscalización.

³⁸ www.contraloria.ch

Los abogados de la Administración deben atenerse a ella, salvo cuando defiendan al Estado ante los Tribunales de Justicia.

- C. Tiene amplias facultades de auditoría y de inspección sobre los servicios que fiscaliza. Mediante esta labor se evalúan los controles internos y se examinan las cuentas. Si a partir de las tareas de investigación realizadas, se verifican faltas administrativas, el Organismo de Contralor puede realizar investigaciones o sumarios administrativos. En tal caso, no tiene facultades sancionadoras, sino que sólo propone las medidas a las autoridades respectivas con competencia para decidir.
- D. Goza de amplias facultades para fiscalizar el cumplimiento de las normas estatutarias de los funcionarios públicos, mediante la toma de razón de los decretos y resoluciones respectivas, inspecciones, órdenes de reintegro de las remuneraciones mal percibidas.
- E. Lleva la Contabilidad General de la Nación. La Contraloría General también posee competencia para iniciar "juicios de cuentas" contra funcionarios o exfuncionarios, cuando con motivo de la administración de los recursos entregados a su custodia han actuado ilegalmente, con dolo o negligencia, provocando daño al patrimonio público. Este juicio tiene por objeto que el Estado se resarza de los perjuicios que se le hayan causado, situación que fluye del respectivo examen de cuentas o de las conclusiones de un sumario administrativo. La demanda respectiva se denomina reparo y se deduce contra los inculpados. El Subcontralor es el Tribunal de Primera Instancia, y el Contralor General el de Segunda Instancia. El fallo condenatorio se cumple mediante el descuento de remuneraciones; haciéndose efectivas las fianzas de fidelidad funcionaria, o mediante un juicio ejecutivo seguido ante los Tribunales Ordinarios de Justicia.

6.1.3 PERÚ.³⁹

³⁹ Normas legales El Peruano, Lima, 23/7/2002, p. 226885

En julio de 2002 se sancionó la ley 27.785, denominada Ley Orgánica del Sistema Nacional de Control y de la Contraloría General de la República, que fijó los criterios y procedimientos de control y los organismos responsables de su ejercicio.

El Sistema Nacional de Control está conformado por los siguientes órganos:

- 1) la Contraloría General, como ente técnico rector;
- 2) todas las unidades orgánicas responsables de la función de control gubernamental de las entidades sujetas a la ley;
- 3) las sociedades de auditoría externa independientes, cuando son designadas por la Contraloría General y contratadas, durante un período determinado, para realizar servicios de auditoría en las entidades: económica, financiera, de sistemas informáticos, de medio ambiente y otras.

La Contraloría General, en su calidad de ente técnico - rector, organiza y desarrolla el control gubernamental en forma descentralizada y permanente. Está dotada de autonomía administrativa, funcional, económica y financiera, y tiene por misión dirigir y supervisar con eficiencia y eficacia el control gubernamental, orientando su accionar al fortalecimiento y transparencia de la gestión de las entidades, la promoción de valores y la responsabilidad de los funcionarios y servidores públicos, así como contribuir con los poderes del Estado en la toma de decisiones y con la ciudadanía para su adecuada participación en el control social.

Resulta destacable la previsión legal que establece que, para garantizar el cumplimiento de sus objetivos institucionales, la Contraloría General se encuentra exonerada de la aplicación de las normas que establezcan restricciones y/o prohibiciones a la ejecución presupuestaria. La modificación de lo dispuesto en este párrafo requerirá de expresa mención en una norma de similar rango a esta ley.

Los órganos de auditoría interna están ubicados en el mayor nivel jerárquico de la estructura de la entidad, el cual constituye la unidad especializada responsable de llevar a cabo el control gubernamental en la entidad.

El citado órgano mantiene una relación funcional con la Contraloría General, efectuando su labor de conformidad con los lineamientos y políticas que a tal efecto establece el Organismo Superior de Control.

La designación y separación definitiva de los Jefes de los Órganos de Auditoría Interna se efectúa por la Contraloría General de acuerdo con los requisitos, procedimientos, incompatibilidades y excepciones que establecerá con ese fin.

La Contraloría General tiene asignadas funciones tales como: ordenar que los órganos del Sistema realicen las acciones de control que a su juicio sean necesarias, o ejercer en forma directa el control externo posterior sobre los actos de las entidades; supervisar y garantizar el cumplimiento de las recomendaciones que se deriven de los informes de control emanados de cualquiera de los órganos del Sistema; disponer el inicio de las acciones legales pertinentes en forma inmediata, por el Procurador Público de la Contraloría General o el Procurador del Sector o el representante legal de la entidad examinada, en los casos en que se encuentre daño económico o presunción de ilícito penal en la ejecución directa de una acción de control; emitir pronunciamientos institucionales e interpretar la normativa del control gubernamental con carácter vinculante, y de ser el caso, orientador; aprobar el Plan Nacional de Control y los planes anuales de control de las entidades; efectuar acciones de control ambiental y sobre los recursos naturales, así como sobre los bienes que constituyen el Patrimonio Cultural de la Nación; emitir opinión previa vinculante sobre adquisiciones y contrataciones de bienes, servicios u obras; recibir y atender denuncias y sugerencias de la ciudadanía relacionadas con las funciones de la Administración Pública; participar directamente y/o en coordinación con las entidades en los procesos judiciales, administrativos, arbitrales u otros, para la adecuada defensa de los intereses del Estado, cuando tales procesos incidan sobre recursos y bienes de éste; recibir, registrar, examinar y fiscalizar las Declaraciones Juradas de Ingresos y de Bienes y Rentas que deben presentar los funcionarios y servidores públicos obligados de acuerdo con la ley, y citar y tomar declaraciones a cualquier persona cuyo testimonio pueda resultar útil para el esclarecimiento de los hechos materia de verificación durante una acción de control, bajo los apremios legales señalados para los testigos. Este organismo cuenta con Oficinas Regionales de Control como órganos desconcentrados en el ámbito nacional, que tienen como finalidad planear, organizar, dirigir, ejecutar y evaluar las acciones de control en las entidades descentralizadas bajo su ámbito de control. En cumplimiento de su misión y atribuciones, la Contraloría General tiene la facultad de aplicar directamente sanciones

por las infracciones que hubieren cometido las entidades sujetas a control; sus funcionarios y servidores públicos; las sociedades de auditoría y las personas jurídicas y naturales que manejen recursos y bienes del Estado, o a quienes haya requerido información o su presencia con relación a su vinculación jurídica con las entidades.

Las infracciones son diversas, y entre ellas cabe destacar:

- A.** la obstaculización o dilatación para el inicio de una acción de control;
- B.** la omisión o incumplimiento para la implantación e implementación de los órganos de Auditoría Interna o la afectación de su autonomía;
- C.** la omisión en la implantación de las medidas correctivas recomendadas en los informes realizados por los órganos del Sistema;
- D.** la omisión o deficiencia en el ejercicio del control gubernamental o en el seguimiento de medidas correctivas;
- E.** la omisión en la presentación de la información solicitada o su ejecución en forma deficiente o inoportuna, según el requerimiento efectuado, y
- F.** el incumplimiento en la remisión de documentos e información en los plazos que señalen las leyes y reglamentos. Puede aplicar, según la gravedad de la infracción cometida, las siguientes sanciones: amonestación; multa; suspensión del Registro de Sociedades de Auditoría, y exclusión definitiva del Registro de Sociedades de Auditoría.

6.1.4 ECUADOR. ⁴⁰

La aplicación del Sistema de Control, Fiscalización y Auditoría del Estado debe propender, por imperativo legal, a que:

- A.** los dignatarios, autoridades, funcionarios y ser veedores públicos, sin excepción, se responsabilicen y rindan cuenta pública sobre el ejercicio de sus atribuciones, la utilización de los recursos públicos puestos a su disposición, así como de los resultados obtenidos de su empleo;

⁴⁰ Ley Orgánica de la Contraloría de Ecuador de 29/05/2002.

- B. las atribuciones y objetivos de las instituciones del Estado y los respectivos deberes y obligaciones de sus servidores sean cumplidos en forma cabal;
- C. cada institución del Estado asuma la responsabilidad por la existencia y mantenimiento de su propio sistema de control interno;
- D. se coordine y complemente con la acción que otros órganos de control externo ejerzan sobre las operaciones y actividades del sector público y sus servidores.

La ejecución del sistema de control, fiscalización y auditoría del Estado se realizará por medio del control interno, que es de responsabilidad administrativa de cada una de las instituciones del Estado y del control externo, que comprende el que compete a la Contraloría General del Estado y el que ejerzan otras instituciones de control del Estado en el ámbito de sus competencias.

Es el órgano de control externo, la Contraloría General, el organismo que debe expedir, aprobar y actualizar normas de control interno que sirvan de marco básico para que las instituciones del Estado y sus servidores establezcan y pongan en funcionamiento: su propio control interno; las políticas de auditoría gubernamental; normas de control y fiscalización sobre el sector público adaptadas de normas internacionales y de las emitidas por la Organización Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores, normas de auditoría gubernamental, de carácter local e internacional en sus modalidades de gestión; control de obras; auditoría judicial; protección ambiental y auditoría de proyectos internacionales, y reglamentos, regulaciones, manuales generales y especializados, guías metodológicas, instructivos y todas las disposiciones necesarias para la aplicación del sistema y la determinación de responsabilidades.

El control interno está a cargo de cada institución del Estado, y tiene como finalidad primordial crear las condiciones para el ejercicio del control externo a cargo de la Contraloría General del Estado, que se aplicará en forma previa, continua y posterior.

Las instituciones del Estado contarán, cuando se justifique, con una Unidad de Auditoría Interna que dependerá técnicamente de la Contraloría General del Estado.

Por disposición expresa del Contralor General del Estado o de la máxima autoridad que ejerza la representación legal de la institución, aquella debe ejecutar auditorías y exámenes especiales.

El control externo se ejerce mediante la auditoría gubernamental y el examen especial, y está a cargo de la Contraloría General del Estado, como Organismo Técnico Superior de Control.

Es una persona jurídica de derecho público, con autonomía administrativa, presupuestaria y financiera, dirigida y representada legalmente por el Contralor General.

El ejercicio de la auditoría gubernamental es objeto de planificación previa y de evaluación posterior de sus resultados, y se ejecuta de acuerdo con las políticas y normas de auditoría.

Debe destacarse que dentro de las competencias de la Contraloría General figura el examen y evaluación de los aspectos ambientales sobre instituciones ejecutoras de proyectos y programas con impacto ambiental.

Son numerosas las funciones atribuidas a este organismo de control, siendo las principales, además de las fijadas por la Constitución Política de la República, las siguientes: practicar auditoría externa, en cualquiera de sus clases o modalidades, por sí o mediante la utilización de compañías privadas de auditoría; examinar los ingresos públicos provenientes de diferentes fuentes de financiamiento, los gastos, inversiones, utilización, administración y custodia de recursos públicos; examinar y evaluar, en términos de costo y tiempo, la legalidad, economía, efectividad, eficacia y transparencia de la gestión pública y el sistema de control interno de cada una de las instituciones sujetas a su control; identificar y evaluar los procedimientos internos de prevención contra actos de corrupción en las entidades sujetas a su control; exigir y examinar las declaraciones patrimoniales juramentadas e investigar los casos en que se presuma enriquecimiento ilícito; actuar coordinadamente con el Ministerio Público para iniciar y proseguir los juicios penales relacionados con delitos en el manejo de los recursos públicos; realizar el seguimiento y control continuos de las obras públicas en sus diferentes fases o etapas o en cada una de ellas, hasta su ejecución total, y auditar todo financiamiento internacional otorgado a favor de las instituciones del Estado.

6.1.5 VENEZUELA. ⁴¹

En el año 2001, la Ley Orgánica de la Contraloría General de la República y del Sistema Nacional de Control Fiscal instituyó un nuevo régimen cuyo objetivo es el fortalecimiento de la capacidad del Estado para ejecutar eficazmente su función de gobierno; lograr la transparencia y la eficiencia en el manejo de los recursos del sector público, y establecer la responsabilidad por la comisión de irregularidades relacionadas con la gestión de las entidades incluidas en el régimen legal.

Son órganos del Sistema Nacional de Control Fiscal:

- A. la Contraloría General de la República;
- B. la Contraloría de los Estados, de los Distritos, Distritos Metropolitanos y de los Municipios;
- C. la Contraloría General de la Fuerza Armada Nacional;
- D. las unidades de auditoría interna de las entidades públicas.

Es responsabilidad de las máximas autoridades jerárquicas de cada ente organizar, establecer, mantener y evaluar el sistema de control interno, el cual debe ser adecuado a la naturaleza, estructura y fines del ente.

Se prevén unidades de auditoría interna, que en el ámbito de sus competencias pueden realizar auditorías, inspecciones, fiscalizaciones, exámenes, estudios, análisis e investigaciones de cualquier naturaleza en el ente sujeto a su control, para verificar la legalidad, exactitud, sinceridad y corrección de sus operaciones, así como para evaluar el cumplimiento y los resultados de los planes y las acciones administrativas, y la eficacia, eficiencia, economía, calidad e impacto de su gestión.

En lo concerniente al control externo, el mismo régimen legal contempla que comprende la vigilancia, inspección y fiscalización ejercida por los órganos competentes del control fiscal externo sobre las operaciones de las entidades públicas, con la finalidad de: a) determinar el cumplimiento de las disposiciones constitucionales, legales, reglamentarias o demás normas aplicables a sus operaciones; b) determinar el grado de observancia de las políticas prescritas en relación con el patrimonio y la salvaguarda de

⁴¹ www.cgr.gov.ve

los recursos de tales entidades; c) establecer la medida en que se hubieren alcanzado sus metas y objetivos; d) verificar la exactitud y sinceridad de su información financiera, administrativa y de gestión; e) evaluar la eficiencia, eficacia, economía, calidad de sus operaciones, con fundamento en índices de gestión, de rendimientos y demás técnicas aplicables, y f) evaluar el sistema de control interno y formular las recomendaciones necesarias para mejorarlo.

Los órganos competentes para ejercer el control fiscal externo, de conformidad con la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela, las leyes y las ordenanzas aplicables, son la Contraloría General de la República, las Contralorías de los Estados, las Contralorías de los Municipios, las Contralorías de los Distritos y Distritos Metropolitanos.

La Contraloría General de la República y los demás órganos de control fiscal externo pueden realizar auditorías, inspecciones, fiscalizaciones, exámenes, estudios, análisis e investigaciones de todo tipo y de cualquier naturaleza en los entes y organismos sujetos a su control, para verificar la legalidad, exactitud, sinceridad y corrección de sus operaciones, así como para evaluar el cumplimiento y los resultados de las políticas y de las acciones administrativas, y la eficacia, eficiencia, economía, calidad e impacto de su gestión.

Asimismo, corresponde a estos órganos de control fiscal el examen selectivo o exhaustivo de las cuentas, así como su calificación y declaratoria de fenecimiento. En ese sentido, la ley establece que las cuentas deben ser examinadas por el órgano de control fiscal en un plazo no mayor de cinco años contados a partir de la fecha de su rendición. En aquellos casos en que se detecten irregularidades en las cuentas, el órgano de control fiscal ejercerá las potestades para investigar y hacer efectivas las responsabilidades establecidas por ley.

Como consecuencia de los resultados del examen de cuentas, pueden formular reparos a quienes hayan causado daños al patrimonio de la República o de los entes u organismos, por una conducta omisiva o negligente en el manejo de los recursos que le correspondía administrar, así como por la contravención del plan de organización, políticas, normas, métodos y procedimientos que comprenden el control interno.

6.1.6 COSTA RICA. ⁴²

La ley 8292 del Sistema Nacional de Control, de fecha 31/06/2002, precisa que, la Contraloría General de la República tiene autonomía técnica, funcional, administrativa y financiera. El Sistema Nacional de Control está conformado por: Contraloría General (órgano rector del Sistema); Contralorías regionales; órganos desconcentrados; órganos de Auditoría Interna (en los poderes del Estado; entidades sectoriales; ministerios; entidades públicas; organismos autónomos; regiones; gobiernos locales y empresas estatales). La Contraloría puede requerir a los órganos de control del Sistema que dispongan la realización de acciones de control, auditorías u otros exámenes que a su juicio sean necesarios, o ejercer en forma directa el control externo posterior sobre cualquiera de los actos de cualquier entidad sujeta al ámbito de esta ley; supervisar y garantizar el respeto y cumplimiento de las observaciones, recomendaciones y sanciones que sean propuestos sobre la base de los informes de control emanados de cualquiera de los órganos del Sistema; auditar anualmente la Cuenta General de la República, emitiendo el correspondiente dictamen, y aprobar los planes y programas anuales de control de las entidades sujetas al Sistema.

A su vez aprueba y publica anualmente normas específicas para la formulación del plan anual que preparan los órganos de auditoría interna de las entidades públicas, integrantes del Sistema Nacional de Control. El plan anual es el instrumento orientador de las auditorías y actividades a ser ejecutadas por las Auditorías Internas del sector público, una vez aprobado por la Contraloría e incorporado en el Plan Nacional de Auditoría del Sistema.

6.1.7 MÉXICO. ⁴³

De conformidad con lo previsto en el artículo 33 de la Ley Orgánica del Poder Ejecutivo del Estado, la Contraloría General del Estado es un órgano que depende directamente del Poder Ejecutivo y que se encarga del control y la evaluación gubernamental, así como de la inspección, vigilancia y fiscalización de los ingresos,

⁴² www.cgr.gov.cr

⁴³ Revista OLACEFS años 1992/1996, México, 1997, Rev. ídem. Números V/VI mayo 2002

gastos, recursos y obligaciones de la Administración Pública. Se apoya para el ejercicio de sus funciones en las leyes siguientes: Ley de Responsabilidades de los Servidores Públicos para el Estado Libre y Soberano de Veracruz; Ley de Obras Públicas para el Estado Libre y Soberano de Veracruz, y Ley de adquisiciones, arrendamientos y administración de los bienes muebles del Poder Ejecutivo del Estado de Veracruz.

La Contraloría también funciona como un órgano de control con facultades para conocer sobre los actos, omisiones o conductas de los servidores públicos y para constituir responsabilidades administrativas, promoviendo las acciones que correspondan conforme a la ley y en su caso, aplicar las sanciones respectivas.

6.1.8 ESTADOS UNIDOS. ⁴⁴

La GAO (General Accounting Office), creada en 1921, es una instancia de control económico de carácter externo, dirigida por el Comptroller General, nombrado por el Presidente con acuerdo del Senado, por quince años, sin que pueda ser reelegido. Su función es llevada a cabo por medio de auditorías financieras, de resultados de programas, operativas y estudios especiales.

Su actividad de control se traduce en diversos tipos de documentos:

- A. informes extensos (que incluyen conclusiones y recomendaciones);
- B. cartas informes (asuntos menos complejos);
- C. documento breve (que contiene informaciones concretas);
- D. informes de auditoría (vinculados con estados financieros);
- E. carta de dirección (se refieren a hechos concretos, cuyos destinatarios son los responsables de la gestión);
- F. informes especiales (que recogen conclusiones de trabajos parciales anteriores);
- G. video informes (informes en presentación de video);
- H. testimonios (intervenciones de los empleados de la GAO ante el Congreso).

6.2 EUROPA

⁴⁴ Yolanda Gómez Sánchez obra citada

6.2.1 PORTUGAL.⁴⁵

La Constitución de la República Portuguesa de 1976 incluye al Tribunal de Cuentas como un órgano supremo de fiscalización y de juzgamiento de las cuentas.

Constituido como un verdadero tribunal especializado de naturaleza financiera, la Ley 98/97 de Organização e Processo do Tribunal de Contas, consagró un sistema de control coordinado e integrado de fiscalización previa, concomitante y sucesiva, y a la auditoría como un "método privilegiado de control financiero", otorgando a este organismo independencia y autonomía financiera y funcional.

Tiene competencia para practicar auditorías financieras, operativas, integradas, de proyectos y programas, de sistemas y ambientales.

Como consecuencia de su estructura administrativa, por constituir Portugal un Estado unitario con dos regiones autónomas, existe un Tribunal de Cuentas con sede central en Lisboa y dos secciones regionales, Azores y Madeira.

Se encuentran bajo su control todas las entidades que conforman el llamado sector público administrativo y el sector público empresarial, las concesionarias de la gestión de empresas públicas o de sociedades de capital público, y las gestoras de servicios públicos, así como los entes de cualquier naturaleza en los que tenga participación el Estado o que sean beneficiarios, a cualquier título, de recursos públicos. El control interno (ubicado en el ámbito del Poder Ejecutivo) está legalmente estructurado para constituir, técnicamente, un control independiente.

El vínculo con el Tribunal de Cuentas está previsto en la referida ley y consiste en diversas acciones a cargo de los órganos que ejercen el control interno: a) deben comunicar sus programas anuales y plurianuales de actividades al Tribunales; b) remitir los resultados de sus acciones de fiscalización cuando sean materia de interés para el órgano de control externo, y c) llevar a cabo acciones a solicitud del Tribunal y según los criterios y objetivos que éste les fije.

El Presidente del Tribunal de Cuentas asume el papel de coordinador en la promoción del intercambio de información en cuanto a los programas anuales y plurianuales de actividades, en armonía con los criterios de control externo e interno.

⁴⁵ Revista OLACEFS México, Volumen 1, No 6

6.2.2 ESPAÑA.⁴⁶

La Constitución española, en su artículo 136, ha instituido al Tribunal de Cuentas como supremo órgano fiscalizador de las cuentas y de la gestión económica del Estado y del sector público, sin perjuicio de su propia jurisdicción. Es único en su orden; extiende sus competencias a todo el territorio nacional español, a pesar de la existencia de órganos de control externo en las Comunidades Autónomas; depende directamente de las Cortes Generales, y ejerce sus funciones por delegación de ellas en el examen y comprobación de la Cuenta General del Estado.

Las cuentas del Estado y del sector público estatal se rinden al Tribunal de Cuentas, organismo que, sin perjuicio de su propia jurisdicción, remitirá a las Cortes Generales un informe anual en el que, cuando proceda, comunica las infracciones o responsabilidades en que a su juicio se hubieren incurrido. Los conflictos que se pueden suscitar sobre sus competencias o atribuciones son resueltos por el Tribunal Constitucional.

Tiene atribuidas funciones de fiscalización y jurisdiccionales.

Ostentan la iniciativa de la función fiscalizadora el propio Tribunal, las Cortes Generales y, en su ámbito, las Asambleas Legislativas y otros órganos representativos análogos que se constituyan en las Comunidades Autónomas. Esta función se lleva a cabo mediante el examen de:

- A. la Cuenta General del Estado, de las Cuentas Generales y parciales de todas las entidades y organismos integrantes del sector público, y de las que deban rendir los perceptores o beneficiarios de ayudas procedentes del mismo sector, tales como subvenciones, créditos o avales;
- B. los expedientes referentes a los contratos celebrados por la Administración del Estado y de las demás entidades del sector público, y

⁴⁶ Ramón Parada, *“Régimen jurídico de las administraciones públicas y procedimiento administrativo común,”* Marcial Pons, Madrid, 1993; Miguel Arnedo Orbañanos, Las funciones, competencias y obligaciones del Tribunal de Cuentas del Estado con relación a las comunidades autónomas, en *“Revista Española de Control Externo,”* Vol No 1, enero de 1999.

C. la situación y variaciones del patrimonio del Estado y demás entidades del sector público, entre otros.

En las Comunidades Autónomas se han creado órganos de control externo que coordinan su actividad fiscalizadora con la del Tribunal de Cuentas mediante el establecimiento de criterios y técnicas comunes de fiscalización que garantizan mayor eficacia en los resultados y evitan la duplicación en las actuaciones fiscalizadoras.

El órgano de relación de las Cortes Generales con el Tribunal de Cuentas es la Comisión Mixta Congreso-Senado para las Relaciones con el Tribunal de Cuentas.

Una vez aprobadas por el Pleno las fiscalizaciones realizadas, los informes son remitidos a esta Comisión para su estudio. La Comisión Mixta habitualmente solicita la comparecencia del presidente del Tribunal para aclarar las cuestiones que se susciten en relación con los informes.

6.2.3 FRANCIA. ⁴⁷

Las funciones de control externo de la actividad económica se realizan por un organismo de rango superior e independiente del gobierno. Es la Cour de Comptes, creada por Napoleón en el año 1807.

Le corresponde el control administrativo y jurisdiccional; este último es ejercido sobre los contables, es decir, los funcionarios del Tesoro responsables de efectivizar los pagos. La responsabilidad del agente contable es, entonces, a la vez personal y pecuniaria.

Es un órgano de control "a posteriori", puesto que interviene después de la ejecución de los actos cuyo control se halla a su cargo. Su función es la de identificar y señalar los errores y las faltas.

Después de la Segunda Guerra Mundial, sus facultades fueron extendidas, teniendo actualmente competencia de control obligatorio respecto al Estado, los establecimientos públicos nacionales, las empresas públicas (después de 1976), y los organismos de seguridad social (después de 1950). Facultativamente ejerce sus funciones sobre organismos privados beneficiarios de concursos financieros de origen público, y organismos autorizados para recibir tasas parafiscales, entre otros.

⁴⁷ www.ccomptes.fr

La jurisdicción contable, y el consiguiente enjuiciamiento a cargo de la Cour, concluyen con una resolución recurrible en revisión ante el mismo órgano y en casación ante el Consejo de Estado.

Las funciones de control administrativo abarcan tanto la legalidad como la eficacia sobre los organismos, entes y corporaciones sometidos a su competencia.

Es independiente tanto del Poder Legislativo como del Poder Ejecutivo. A partir del año 1985, sus órganos deliberativos son siete Cámaras compuestas por magistrados, informantes, funcionarios administrativos, ingenieros, etcétera.

6.2.4 REINO UNIDO. ⁴⁸

El control interno está a cargo del Exchequer and Audit Department, cuya máxima autoridad, de carácter vitalicio, es el Comptroller and Auditor General, nombrado por la Corona a propuesta del Primer Ministro.

Tiene a su cargo la certificación de las cuentas de los ministerios como etapa previa a la intervención del Parlamento.

Se trata de un órgano de control auxiliar del Parlamento inglés, independiente del Poder Ejecutivo. Su control se ejerce conforme a los principios de economía, eficiencia y eficacia, y con sujeción a las leyes sobre auditoría financiera, sobre auditoría nacional y de rendición de cuentas públicas.

El control externo es competencia del Parlamento, y se encuentra a cargo de comisiones especiales, entre ellas la Public Accounts Committee, integrada por quince miembros, en representación de los partidos presentes en la Cámara de los Comunes, y presidida por un miembro de la oposición.

El Contralor y Auditor General, a instancia del Comité de Cuentas Públicas parlamentario, extendió su examen de las cuentas hacia lo que se denomina auditoría de "valor por dinero" ("value for money"), cubriendo, de esta forma, aspectos económicos y de eficiencia de la Administración, adecuadas políticas de precios y las comparaciones

⁴⁸ Yolanda Gómez Sánchez. *"El tribunal de cuentas."* Marcial Pons. Madrid 2001

de logros alcanzados con objetivos fijados. Este concepto de auditoría es similar al denominado "auditoría comprensiva o integrada".

6.3 UNIÓN EUROPEA. ⁴⁹

El Tribunal de Cuentas europeo fue creado por el Tratado de Bruselas en 1975, alcanzando su rango actual de institución comunitaria en noviembre de 1993, con la entrada en vigor del Tratado de Maastricht.

La tarea de control del Tribunal está condicionada por las características propias del presupuesto comunitario, el cual, además de reducido, financia un conjunto de políticas muy distintas a las que resultan habituales en los presupuestos nacionales. En ese sentido, la gran mayoría de los gastos comunitarios no producen pagos por prestación de servicios, sino transferencias realizadas con el objeto de subvencionar actividades prioritarias.

Se trata de un organismo altamente especializado que examina las cuentas relativas a los gastos e ingresos de la Comunidad, y también los de cualquier otro organismo creado por ella.

Su competencia de control alcanza a los presupuestos generales de la Comunidad, los Fondos Europeos de desarrollo, financiados por los Estados miembros de la UE, las cuentas derivadas de las actividades de empréstitos y préstamos de la CE CECA y CEEA. Incluye organismos como la Agencia de Abastecimiento de EURATOM, la Fundación Europea para la Mejora de Condiciones de Vida y de Trabajo, escuelas europeas, etcétera.

El control que ejerce es externo, a posteriori y permanente (es decir, continuo), abarcando el control de legalidad y de gestión, bajo la concepción de la eficiencia, eficacia y economía.

La fiscalización que realiza se basa sobre el principio de que toda institución debe poseer un sistema de control interno sobre el cual, a la vez, ejercer un control, y en la posibilidad de colaboración con los órganos de control de los países miembros, en casos

⁴⁹ Yolanda Gómez Sánchez, obra citada.

en que la comprobación deba efectuarse en dependencias de órganos de fondos comunitarios en Estados miembros.

Al final de cada ejercicio, el Tribunal de Cuentas elabora un informe anual relativo al presupuesto general del que, junto con una declaración sobre la fiabilidad de las cuentas, se da traslado a la Comisión Europea y a las otras instituciones de la Comunidad, así como al Tribunal de Cuentas de cada país.

Los miembros del Tribunal de Cuentas de la Unión Europea son elegidos entre personas que hayan pertenecido o pertenezcan a órganos de control externo en sus respectivos países. Estos miembros son altamente calificados, y no pueden solicitar ni aceptar instrucciones de ningún gobierno ni de otro organismo.

CAPÍTULO 7. Régimen jurídico del control interno en Uruguay

Como lo sostiene el Profesor Felipe Rotondo en su artículo “Noción de Control. Su relevancia Institucional”, publicado en la Plataforma EVA – UDELAR, a los efectos del abordaje en nuestro país, la Constitución prevé el uso de diversos términos a saber: contralor, inspección, fiscalización, vigilancia, rendición de cuentas, y con diversos fines.

Dicha función la cumple el Poder Legislativo (artículo. 118 a 121), el Tribunal de Cuentas (art. 208 a 213), el Tribunal de lo Contencioso Administrativo (artículo 307 a 321) y el Servicio Civil (art 60).

Las disposiciones citadas, aluden a un control de juridicidad que implica la fiscalización del cumplimiento de las normas y principios imperantes en la materia, dentro del que se encuentra el de buena administración.

Por su parte el Texto Ordenado de Contabilidad y Administración Financiera (TOCAF) aplicable a toda la Administración Pública Estatal (persona jurídica pública estatal que ejerce función administrativa), en su artículo 104 dispone que el “Sistema de control interno” de los actos y la gestión económico – financiera estará encabezado por la Auditoría Interna de la Nación.

Sus cometidos son los siguientes:

- A. Realizar auditorías de cumplimiento y de gestión sobre los órganos comprendidos dentro de su ámbito de competencia, es decir, todos los órganos y reparticiones comprendidos dentro de la persona pública Estado, los Entes Autónomos y los Servicios Descentralizados comprendidos en los artículos 220 y 221 de la Constitución del a República y los sujetos alcanzados el art. 177 del TOCAF.
- B. Ejercer la superintendencia técnica de todas las Unidades de Auditoría Interna que actúen, por creación o adhesión, en el Sistema de auditoría interna gubernamental.
- C. Promover, mediante la emisión de normas técnicas u otros mecanismos eficientes a tal efecto, el enfoque de riesgos en el sistema de control interno gubernamental.
- D. Promover un Sistema de información de auditoría interna gubernamental.

El referido artículo 104 faculta a la AIN a determinar el alcance, el contenido y los requisitos a cumplir, así como las sanciones que pudiera corresponder. Además, responsabiliza a los jefes de los respectivos organismos en forma directa y personal, por la omisión o el incumplimiento de la obligación de informar, así como por el contenido de la información presentada.

La información que contendrá el sistema, y que es objeto de la obligación legal, refiere a:

- Gobierno corporativo
- Control Interno
- Auditoría Interna

El rol que actualmente desempeña la auditoría interna es de un control general, destinado fundamentalmente a mejorar la administración y gestión del Estado, verificando la aplicación de las políticas establecidas y fijadas desde la propia conducción.

Rusen⁵⁰ Sobre el particular, menciona que "El fin que persigue la auditoría interna es ayudar a todos los componentes de la Dirección Superior a descargar efectivamente sus responsabilidades operativas y a lograr sus metas proporcionándoles información, análisis, evaluación, comentarios, sugerencias y recomendaciones pertenecientes a las transacciones verificadas.

El sistema de control interno forma parte de las fases y de la estructura de la administración de cualquier ente.

Todo proceso administrativo comprende: la planificación, la organización, la dirección y el control. En la medida que, en ese proceso integral, de mejor manera se encuentren interrelacionadas las diferentes etapas que la integran, mayores y más positivos serán los resultados de esa entidad. De allí el importante aporte que brinda el control interno a los sistemas administrativos.

Es así entonces que, una labor primordial del sistema de control interno consiste en trabajar en forma cercana a la gestión, colaborando no solo en la prevención de irregularidades, sino aportando en forma sistemática a la mejora continua de los sistemas administrativos, de tal manera que la eficiencia, la eficacia y la economía se conviertan en realidades palpables en la práctica de las organizaciones públicas y no sean meros enunciados teóricos.

El sistema de control interno constituye un eslabón esencial en todo proceso de administración e implica la importante tarea de confrontar los objetivos fijados y los logrados, obteniendo información que además de medir los hechos, debe evaluarlos para determinar su significado, corrigiendo errores y mejorando toda acción para futuro.

Contar con la información que puede proveer el sistema de control interno posibilita que los responsables de la gestión tomen las decisiones necesarias y de esa manera puedan alcanzar las metas y objetivos propuestos.

El "Sistema de Información Gubernamental" implica la aplicación de técnicas y procedimientos de control más modernos en la materia, que le permiten al Estado hacer una evaluación con un alcance mayor de criterios y comportamientos de la organización, que puedan inclusive, identificar necesidades y expectativas de la ciudadanía y trabajar en consecuencia para su satisfacción.

⁵⁰ Rubén O. Rusenas. "Manual de auditoría Interna y Operativa." Bs. As 1989.

Sin tener tantas connotaciones políticas e institucionales como el control externo, el sistema de control interno representa la medición, evaluación y retroalimentación de las acciones desplegadas por una organización cualquiera, en este caso el Estado.

La gran diferencia que existe entre el control interno y el control externo tiene que ver con los "intereses" a los que responde uno y otro tipo de control.

Aun cuando ambos tienen puntos en común, mientras el control externo sirve al examen y evaluación de la ciudadanía a través de sus representantes con el auxilio técnico del órgano de control externo respectivo; el control interno responde a la propia organización y a su dirección, siendo una función de asesoramiento y no de línea en la estructura organizativa.

En los siguientes Capítulos se desarrollarán cada uno de los referidos conceptos, para luego analizar el Sistema de Auditoría Interna Gubernamental (SIAIGU).

CAPÍTULO 8. Auditoría Interna de la Nación (AIN)

La función de auditoría interna es una actividad independiente y objetiva de aseguramiento y consulta, concebida para agregar valor y mejorar las operaciones de una organización. En efecto, ayuda a una organización a cumplir sus objetivos aportando un enfoque sistemático y disciplinado para evaluar y mejorar la eficiencia de los procesos de gobierno corporativo, gestión de riesgo y control.

Los auditores internos deben evaluar la adecuación del gobierno corporativo del sector público y del ambiente de control, la efectividad de los procesos para identificar, examinar y manejar los riesgos; el aseguramiento prevenido por las políticas de control, procedimientos y actividades; la integridad y veracidad de la información y los sistemas de comunicación, y la efectividad del monitoreo del jerarca.

El artículo 237 de la Ley 19.924 de 18/12/2020 que, sustituyó el artículo 47 de la Ley 16.736 del 5 de enero de 1996, establece que: "El ámbito de la competencia de la Auditoría Interna de la Nación alcanzará a todos los órganos y reparticiones comprometidos dentro de la persona pública Estado, los Entes Autónomos y los Servicios Descentralizados comprendidos en los artículos 220 y 221 de la Constitución de la República y los sujetos alcanzados por lo dispuesto en el artículo 199 de la presente ley".

En este último caso, refiere a las personas públicas no estatales y los organismos privados que manejan fondos públicos o administran bienes del Estado.

Es decir, en lo que refiere al control interno, que es de competencia de la AIN ⁵¹.

Delpiazzo (⁵²Asevera que, en Uruguay, el control interno “está encabezado por la AIN (centro primario), y compuesto por las Unidades de Auditoría que se instalen en cada organismo (centros secundarios). --- No obstante, dicho sistema se monta con un propósito eminentemente funcional en orden a la realización de la actividad de fiscalización interna de que se trata”.

La AIN tiene a su cargo “el sistema de control interno de los actos y la gestión económico - financiera”, quien ejercerá la competencia prevista en los artículos 48 de la Ley 16.713, en la redacción dada por el artículo 238 de la Ley 19.924, y el artículo 199 de la Ley 16.713, en la redacción dada por el artículo 240 de la Ley 19.924.

El control interno es un proceso llevado a cabo por la dirección y el resto del personal de una entidad, diseñado con el objeto de proporcionar un grado de seguridad razonable en cuanto a la consecución de objetivos dentro de las siguientes categorías:

- a) eficacia y eficiencia de las operaciones;
- b) confiabilidad de la información financiera;
- c) cumplimiento de las leyes, reglamentos y normas que sean aplicables.

El mismo se ejerce desde dentro de la organización controlada. Al respecto Ivanega ⁵³ señala que, este criterio permite incluir tanto el control que se inserta en la misma gestión, como al que prestan determinados órganos o entes especializados.

⁵¹ La AIN fue creada por el artículo 45 de la Ley No. 16.736 de 5/1/1996, por transformación de la Inspección General de Hacienda, como un órgano funcionalmente desconcentrado del Poder Ejecutivo, a través del Ministerio de Economía y Finanzas (MEF), que actuará con autonomía técnica en el desempeño de sus cometidos (artículo 46 de la Ley No. 16.736).

⁵² Delpiazzo, Carlos; “*Derecho Administrativo Especial. Volumen 1*”, AMF, 2006, pág. 237.

⁵³ Ivanega, Miriam; “*Gestión Pública y Control Interno, en “Control Administrativo de la Actividad de la Administración” Volumen 2, XVIII Foro Iberoamericano de Derecho Administrativo, Sao Paulo, 209, p. 294.*

La AIN realiza auditorías de cumplimiento y de gestión que comprenden, también la superintendencia de las Unidades de Auditorías Internas, con la finalidad de promover un enfoque sobre los riesgos ⁵⁴.

Como buenas prácticas profesional adoptó las Normas de Auditoría Interna Gubernamental del Uruguay (NAIGU) y Guías Técnicas, que resultan aplicables a las Unidades de Auditoría Interna, aprobado por Resolución del Auditor Interno de la Nación de fecha 22/8/2011, habiendo recibido actualizaciones posteriores. Están dirigidas a “fomentar la mejora de los procesos y operaciones de la organización”. Se busca así promover mediante la emisión de normas técnicas el enfoque de riesgos en el sistema de control interno gubernamental,

Esta norma se señala que “el rol de la AIN en el Gobierno consiste en evaluar y hacer recomendaciones para mejorar el proceso de gobierno corporativo, apoyando el cumplimiento; asegurar una gestión eficaz en el desempeño de la entidad, la responsabilidad y la rendición de cuentas, comunicar la información de riesgo y control a las áreas adecuadas de la entidad y coordinar actividad e información”.

CAPÍTULO 9. Las Unidades de Auditoría Interna (UAI)

⁵⁴ Rotondo Tornaría, Felipe” *El Control Administrativo y su Organización en el Uruguay, en “Control Administrativo de la Actividad de la Administración”* Volumen 2, XVIII Foro Iberoamericano de Derecho Administrativo, Sao Paulo, 209, p. 357.

Las NAIGU y Guías Técnicas definen a la Auditoría Interna como “una actividad independiente y objetiva de aseguramiento y consulta, concebida para agregar valor y mejorar las operaciones de una organización. Ayuda a una organización a cumplir sus objetivos aportando un enfoque sistemático y disciplinado para evaluar y mejorar la eficacia de los procesos de gestión de riesgos, control y gobierno”.

En este sentido, establece que “la auditoría interna debe evaluar y contribuir a la mejora de los procesos de gobierno, gestión de riesgos y control, utilizando un enfoque sistemático y disciplinado”. Y, con especial referencia a los procesos de gestión de riesgos señala que “la actividad de la auditoría interna debe evaluar la eficacia y contribuir a la mejora de los procesos de gestión de riesgos. La auditoría interna debe evaluar las exposiciones al riesgo referidas a gobierno, operaciones y sistemas de información de la organización, con relación a la confiabilidad e integridad de la información financiera y operativa, a la eficacia y eficiencia de las operaciones ----”.

El artículo 239 de la ley No. 19.924 introduce modificaciones sobre la competencia otorgada a la AIN en relación con la superintendencia técnica sobre todas las Unidades de Auditoría Interna (UAI) que actúen, por creación o adhesión, en el sistema de auditoría interna gubernamental.

Dicha norma prevé que las UAI deberán ser creadas en los organismos de la Administración Central y en las personas públicas no estatales.

Por su parte, el Decreto 280/2022, publicado el día 06/09/2022, reglamentó su organización, integración y funcionamiento.

Respecto de las UAI, la AIN tiene la siguiente competencia:

1.- Ejercer la superintendencia técnica de todas las UAI que actúen, por creación o adhesión, en el sistema de auditoría interna gubernamental.

Delpiazzo ⁽⁵⁵⁾, al analizar el concepto de “superintendencia” utilizado en el artículo 212 de la Constitución, en relación al Tribunal de Cuentas sobre todas las oficinas de contabilidad, recaudación y pagos del Estado, Gobiernos Departamentales, Entes Autónomos y Servicios Descentralizados, destaca que el empleo de este concepto no resulta correcto ya que alude a la jerarquía que es la expresión más pura de la concentración funcional, lo que implicaría una interpretación absurda de la disposición, concluyendo que debe atribuírsele una significación más limitada a la palabra. Esta interpretación se ajusta a las UAI ya que éstas no se encuentran jerarquizadas a la AIN, cuyo cometido a su respecto radica en el control, monitoreo, análisis y coordinación sobre la actividad de auditoría realizada por aquellas, en relación con el organismo público de que se trate.

La “superintendencia” otorgada a la AIN, respecto de las UAI es definida en el Glosario de las NAIGU como el “cometido asignado a la Auditoría Interna de la Nación, que implica la máxima administración de la función de auditoría interna en el Poder Ejecutivo. Se refiere a aquella que tiene la AIN sobre todas las UAI, que se traduce en un vínculo de dependencia técnica”.

⁵⁵ Delpiazzo, Carlos; *“Derecho Administrativo Especial. Volumen 1”*, AMF, 2006, pág. 237.

La referencia al concepto de “dependencia técnica”, debe entenderse realizado atendiendo a los cometidos ya referidos (control, monitoreo, análisis y coordinación) asignados a la AIN, respecto de las UAI. Por ello, la referencia a la “dependencia técnica” debe entenderse realizada al contralor y coordinación de la AIN que se plasma en el dictado de normas técnicas para guiar el trabajo de los auditores internos gubernamentales, tal como sucede con la Guía Técnica de Planificación de Auditoría Interna Gubernamental; el análisis de la información que le debe ser proporcionada por las Unidades, y la posibilidad de que, ante la detección de observaciones a la labor de una UAI, la AIN proceda a realizar una actuación selectiva en un determinado organismo o dirección o dependencia del mismo. Éstas mantienen su autonomía técnica, no pudiendo la AIN modificar o sustituir sus informes.

Esta superintendencia implica supervisar la actuación de las UAI en el cumplimiento de las NAIGU y las Guías Técnicas aprobadas por la AIN, además de brindar una capacitación permanente.

2.- Promover un sistema de información de auditoría interna gubernamental, en base al cual las UAI deberán presentar toda la información relativa a gobierno corporativo, control y auditoría internos ante la AIN.

Sobre todas las UAI la superintendencia es independiente de su posición jerárquica, pues su vínculo es técnico. Para ello dispone de todas las potestades implícitas e inherentes al ejercicio del cometido y necesarias para su ejecución. Dentro de dichas potestades, la AIN podrá:

- Dictar normas, las que deberán estar alineadas con las buenas prácticas y las normas internacionales generalmente aceptadas en materia de auditoría interna.
- Supervisar y/o controlar la ejecución de los procesos de auditoría.
- Promover que el responsable de la UAI implemente y ejecute un programa de evaluación, aseguramiento y mejora de la calidad, que cubra todos los aspectos de la función de auditoría interna.
- Evaluar la calidad de las UAI.
- Generar informes de evaluación y monitoreo e indicadores para medir el

desempeño en el ejercicio de la función de auditoría.

- Informar al Poder Ejecutivo y en general a cualquier órgano que entienda pertinente, cualquier situación que considere relevante.

Las UAI estarán constituidas a un nivel orgánico superior, con independencia técnico - funcional de la estructura administrativa de cada Inciso o Unidad Ejecutora, según corresponda, esto sin perjuicio de la dependencia técnica de éstas con la AIN, en virtud del ejercicio de la superintendencia técnica. Asimismo, se prevé que además se podrán crear UAI dentro de las Unidades Ejecutoras, en virtud de su importancia estratégica, funcional o presupuestal. Las UAI existentes en un mismo Inciso, independientemente de su posición jerárquica deberán coordinar sus acciones y comunicar los resultados obtenidos a su jerarca y a la AIN.

Deberán contar con una estructura organizativa eficaz para el cumplimiento de la función de auditoría interna, para lo cual deberá tomarse en cuenta los cometidos asignados al organismo y la cantidad y complejidad de sus operaciones. Deberá contar en su estructura con responsable, auditores y apoyo administrativo.

Dentro de ese marco, el responsable de cada UAI podrá elaborar y proponer una estructura de funcionamiento interno, para lo cual podrá solicitar la opinión técnica de la AIN.

Tendrá un responsable máximo de todos los aspectos inherentes al ejercicio de la función de auditoría. Para su designación o asignación de la función se podrá solicitar la opinión técnica de la AIN y deberá serle comunicada dentro del plazo de 10 días hábiles siguientes a que quede firme el acto administrativo que la disponga.

Respecto a los atributos y aptitudes de las personas que se desempeñen dentro de las UAI y ejerzan la función de auditoría interna, deberán contar con atributos y capacidades que aseguren objetividad, independencia, integridad y confidencialidad en el ejercicio de esta.

El responsable deberá contar con formación técnico - profesional y experiencia suficiente y probada en el ejercicio de la función de auditoría interna y adecuarse al perfil que defina la AIN, en sus normas técnicas.

Será responsabilidad del jerarca de la UAI que ésta cuente con personal con:

1. Formación técnico - profesional en el ejercicio de la función de auditoría interna;
2. Experiencia y/o capacitación en auditoría interna y en la materia objeto de los cometidos de la organización.

Respecto a su funcionamiento, se prevé que las UAI son responsables de ejercer la función de auditoría interna, con la finalidad de promover, asegurar y agregar valor a la gestión eficaz, eficiente, transparente y ajustada a las normas jurídicas, por parte de los organismos sujetos a contralor.

La función de auditoría interna comprende los servicios de aseguramiento y de consultoría.

Se prevé que el responsable de cada UAI deberá elaborar un Estatuto y un Código de Ética, ajustado a lo establecido en el marco legal, reglamentario y a las pautas que a tal efecto establezca la AIN, en las normas técnicas que emita. Sin perjuicio de la aplicación del Estatuto del funcionario público y demás normas aplicables al desempeño de la función pública para los funcionarios que ejerzan dicha función e integren la UAI. El Estatuto deberá ser elevado al jerarca para su aprobación, previa consideración desde el punto de vista técnico, por parte de la AIN.

Las personas que integren las UAI ejercerán sus funciones con objetividad e independencia técnica respecto del organismo y sus jerarcas, cobrando importancia lo analizado en el capítulo de ética pública y en especial lo referido a la ética del controlador. Los procesos de gobierno, gestión de riesgos y control interno, son responsabilidad del jerarca máximo de cada organización. Sin perjuicio de ello, las UAI podrán apoyar en su implementación, así como en aquellos aspectos que defina la AIN, en sus normas técnicas. Las personas que integren las UAI no deberán participar en la definición y ejecución de los procesos de gestión, ni en la definición y ejecución de las actividades y procedimientos administrativos de apoyo a los mismos.

El responsable de cada UAI deberá comunicar de forma oportuna y fundada, a la AIN y al jerarca, aquellas situaciones que afecten la independencia técnica, objetividad, integridad y confidencialidad de la UAI, de las personas que se desempeñen en la misma y en general, de la función de auditoría interna.

Las UAI ejercerán la función de auditoría interna, aplicando el marco teórico técnico y

metodológico que defina la AIN, a través del dictado de normas técnicas, alineadas con las buenas prácticas y las normas internacionales generalmente aceptadas en la materia.

Se prevé que el proceso para la realización de las auditorías deberá cumplir con las etapas que se indican a continuación, así como con los aspectos que determine la A.I.N. en las normas técnicas que emita.

Al respecto, se describen las siguientes etapas:

- A. Planificación general: el responsable de la UAI deberá confeccionar una planificación con carácter anual, de forma consistente con la misión y los objetivos estratégicos de la organización que, deberá estar aprobada por el jerarca del organismo y comunicada a la AIN dentro de los plazos que ésta establezca.
 - a. Cuando transcurran 20 días hábiles siguientes a la elevación al jerarca sin que éste se haya expedido, la UAI quedará habilitada a comunicar a la AIN y comenzar su ejecución. La comunicación de la planificación a la AIN deberá acompañarse de toda la documentación que la respalde, así como toda otra que le sea requerida.
- B. Se podrán introducir ajustes y modificaciones a la planificación aprobada, por razones fundadas, para lo cual se deberá cumplir con el mismo procedimiento indicado en el numeral anterior.
- C. El responsable de la UAI deberá aprobar el plan específico elaborado para cada auditoría.
- D. El responsable o quien éste designe expresamente, deberá supervisar el desempeño de las personas asignadas a cada trabajo de auditoría, la elaboración del informe y la comunicación de sus resultados.
- E. El responsable deberá dar vista del informe de auditoría al titular del órgano auditado. El mismo tendrá un plazo de 10 días hábiles para emitir una respuesta respecto de las observaciones y recomendaciones formuladas y presentar un plan de acción, el cual deberá ser validado por el responsable. Cumplido dicho plazo, el responsable deberá elevar el informe, la respuesta recibida y los planes de acción al jerarca del organismo, quien podrá efectuar las consideraciones que entienda necesarias.

- F. El responsable de la UAI será el encargado de monitorear la eficacia de las auditorías y el avance en la implementación de los planes de acción que se hubiesen elaborado para dar tratamiento a los hallazgos de auditoría, al menos de manera semestral. Deberá comunicar al jerarca y a la AIN el avance en la implementación de los planes de acción, en los plazos y períodos que disponga la AIN.

Finalmente, y conforme lo previsto en el art. 239 de la Ley 19.924, se reglamenta un régimen de adhesión para aquellos Órganos del Estado que no se encuentren comprendidos en el ámbito de competencia de la AIN, cualquiera sea su grado de autonomía o descentralización que, podrán adherirse voluntariamente al régimen que se establece en este Decreto, respecto de las UAI existentes en su órbita. Dicha adhesión deberá ser acordada con la AIN.

Las actividades de control interno desarrollado por las UAI, bajo la superintendencia técnica de la AIN, se presentan como un procedimiento especial de control interno, sobre la actividad desarrollada por los organismos públicos, dirigido a la incorporación de mecanismos eficientes para la prevención o mitigación de riesgos.

Como lo menciona Ivanega (⁵⁶En Argentina, el control interno que practican ciertos órganos o entes especializados gira sobre un eje que conforma una cultura dentro de la organización, con la pretensión de un mejoramiento continuo, previendo los riesgos, obstáculos, y hasta posibles incumplimientos de las normas.

La presencia y actividad desarrollada por las UAI, bajo la revisión técnica de la AIN, integra lo que en el derecho comparado refiere al “public compliance” (⁵⁷) utilizado con la finalidad de detectar o mitigar riesgos, para prevenir la corrupción de forma de garantizar que la actividad de los organismos públicos se cumpla, respetando los principios rectores de la buena gestión pública (⁵⁸) o de buena administración (⁵⁹).

⁵⁶ Ivanega, Miriam; “*Gestión Pública y Control Interno, en “Control Administrativo de la Actividad de la Administración”* Volumen 2, XVIII Foro Iberoamericano de Derecho Administrativo, Sao Paulo, 209, p. 294.

⁵⁷ Pérez-Playa, Cristina y Gollonet, Luis Ángel; Consideraciones generales, en “*Compliance en Derecho Administrativo*”, Wolters Kluwer España S.A., Madrid, 2020, p. 21.

⁵⁸ Nieto, Adán; “*Public Compliance. Prevención de la Corrupción en Administraciones Públicas y Partidos Políticos*”, Tirant lo Blanch, 2014, en Pérez-Playa, Cristina y Gollonet, Luis Ángel; Consideraciones generales, en “*Compliance en Derecho Administrativo*”, Wolters Kluwer España S.A., Madrid, 2020, pág. 20.

⁵⁹ Campos Concepción; *Compliance ad intra: Parte general*, en “*Compliance en Derecho Administrativo*”, Wolters Kluwer España S.A., Madrid, 2020, p. 47.

El cumplimiento de los marcos legales y reglamentarios (compliance) es de esencia en un Estado de Derecho pues, éste debe actuar siempre bajo el principio de legitimidad y en atención al interés general; por lo que, para verificar ese ajuste a dicho principio se estableció un sistema de control interno de los actos y la gestión económico – financiero, siendo la AIN su cabeza.

El concepto de “public compliance”, es una expresión estudiada por Adán Nieto ⁽⁶⁰⁾ quien lo define como “una nueva estrategia anticorrupción en las administraciones públicas”, consistente en “añadir a lo que se conoce como ética pública, los contenidos del cumplimiento normativo desarrollado por las empresas”. Claro que, la tarea del “compliance” en el sector público adquiere una especial relevancia y características distintivas, en tanto está dirigido al control, la custodia y desarrollo de políticas de integridad y transparencia pública ⁶¹.

Por su parte, Campos⁶² sostiene que el “public compliance” fomenta la introducción de programas de cumplimiento, dentro de la propia Administración y tiene como objeto el estudio del cumplimiento en la Administración.

La profesora Graciela Ruocco ha señalado que “en la aplicación de las herramientas de compliance, la integridad juega un papel primordial, en cuanto están destinadas a asegurar que los servidores públicos actúen con la debida diligencia los que se consideran la antesala de la corrupción” ⁶³

El seguimiento de la actividad de gestión para la evaluación de políticas públicas, constituye una característica de las sociedades democráticas y avanzadas que garantiza

⁶⁰ Nieto, Adán; “Public Compliance. Prevención de la Corrupción en Administraciones Públicas y Partidos Políticos”, Tirant lo Blanch, 2014, en Pérez-Playa, Cristina y Gollonet, Luis Ángel; Consideraciones generales, en “Compliance en Derecho Administrativo”, Wolters Kluwer España S.A., Madrid, 2020, p. 20.

⁶¹ Victoria, Silvia; “Reflexiones sobre el Compliance en el sector público y privado. Comisión de Administración Pública” en https://consejo.org.ar/storage/attachments/Administraci%C3%B3nP%C3%BAblica_Compliance_Dra.S-YfHHGQuE96.pdf.

⁶² Campos, Concepción; “Compliance en la Administración Pública: Dificultades y Propuestas”, Ed. CEMCI, Granada, 2017, citado por Pérez-Playa, Cristina y Gollonet, Luis Ángel; Consideraciones generales, en “Compliance en Derecho Administrativo”, Wolters Kluwer España S.A., Madrid, 2020, p. 20.

Campos, Concepción; *Compliance ad intra: Parte general*, en “Compliance en Derecho Administrativo”, Wolters Kluwer España S.A., Madrid, 2020, p. 93.

⁶³ Ruocco, Graciela. “Compliance en la lucha contra la corrupción”, publicado en “Estudios Jurídicos en homenaje al profesor Dr. Felipe Rotondo” 1era Ed., FCU, noviembre 2024. Dres. Mariella Saettone, Daniel Artecona, Natalia Veloso coordinadores, pág. 801.

el control de las mismas y la corrección de las posibles desviaciones, por lo que, una vez identificados y valorados los riesgos resulta necesario establecer y adoptar procedimientos y medidas de control para el tratamiento y disminución de esos riesgos⁶⁴; y ello es, justamente la finalidad perseguida con la previsión de las UAI, bajo la superintendencia técnica de la AIN.

En efecto, la gestión de riesgos aplicada a la gestión pública contribuye a mejoras continuas, siendo la AIN la encargada de seleccionar y vigilar la aplicación de las mejores prácticas. En este sentido, el propio concepto de auditoría interna definido por las NAIGU refiere a “---- una actividad independiente y objetiva de aseguramiento y consulta, concebida para agregar valor y mejorar las operaciones de una organización. Ayuda a una organización a cumplir sus objetivos aportando un enfoque sistemático y disciplinado para evaluar y mejorar la eficacia de los procesos de gestión de riesgos, control y gobierno”.

En definitiva, la actividad desarrollada por las UAI resulta esencial para lograr la eficiencia y eficacia en la actuación de los organismos públicos, de forma de lograr la transparencia necesaria en el cumplimiento de los fines de interés general que le son asignados. La actuación de las UAI bajo la superintendencia técnica de la AIN agrega valor y asegura el cumplimiento estratégico de los distintos organismos.

Por ello, es una política pública la creación de UAI en las estructuras públicas, y la incorporación ya sea obligatoria o voluntaria a un sistema de información de auditoría interna gubernamental que, permita una transparencia de su actuación y rendición de cuentas a la sociedad.

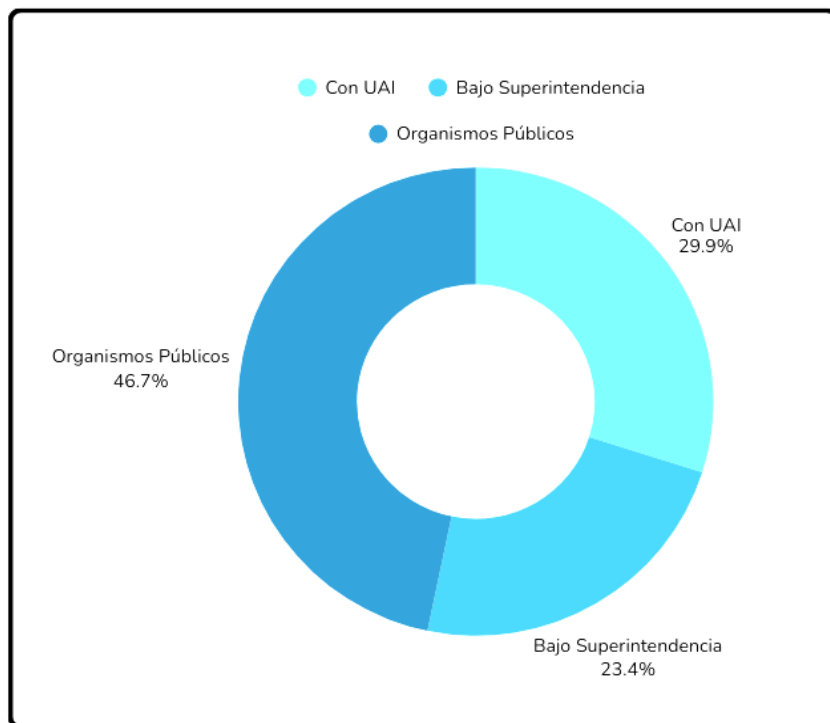
CAPÍTULO 10. Investigación de campo: Situación actual de las UAIS

A continuación, se analizará la situación actual de las UAI de la Administración Central, Personas Públicas No Estatales, Entes Autónomos y Servicios Descentralizados con convenio de adhesión, considerando el trabajo de campo efectuado.

⁶⁴ Campos, Concepción; Compliance ad intra: Parte general, en “Compliance en Derecho Administrativo”, Wolters Kluwer España S.A., Madrid, 2020, p. 93.

De esta manera, se obtuvo el resultado que a continuación se gráfica, el cual plasma el análisis de la situación de los organismos públicos que cuentan con UAI y los que están bajo la Superintendencia Técnica de la Auditoría Interna de la Nación.

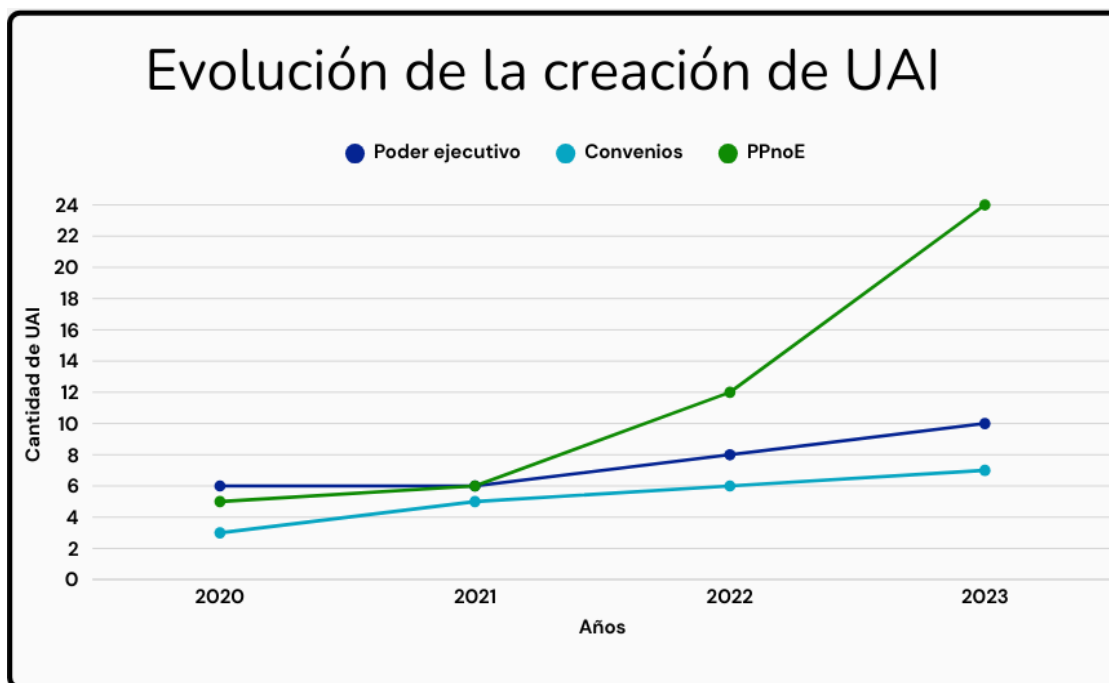
Podemos graficar en base a la información obtenida, la que surge de manera pública de los informes publicados en su página web por la Auditoría Interna de la Nación siendo la última actualización en febrero de 2025⁶⁵:



En el gráfico siguiente se aprecia la evolución de las UAI bajo la Superintendencia técnica⁶⁶:

⁶⁵ La gráfica es de autoría propia.

⁶⁶ La gráfica es de autoría propia.



De acuerdo con lo que surge de la información relevada, debemos concluir que desde el año 2020 se produjo un incremento en el crecimiento de las unidades de auditoría interna (UAI). Esto debe de relacionarse con el dictado del Decreto Nro. 280/2022 del 30 de agosto de 2022 que establece la obligatoriedad de crear UAI por parte de la Administración Central y las Personas Públicas No Estatales.

Por su parte, los convenios de adhesión realizados para los Entes Autónomos y Servicios Descentralizados han experimentado un incremento de más del 30% desde la modificación por el artículo 239 de la Ley 19.924 del 18 de Diciembre de 2020 que dio nueva redacción al artículo 51 de la Ley Nro. 16.736 que es la que previó el marco de competencia de la Superintendencia.

De esta forma, se advierte el impacto del cambio normativo como un avance en la implementación de controles.

10.1 MINISTERIOS DEL PODER EJECUTIVO

Del relevamiento de datos efectuado, surge que aún existentes 4 ministerios y 21 Personas Públicas No Estatales que no tiene UAI creadas, lo que puede graficarse de la siguiente manera:

A marzo del año 2025, surge del análisis realizado que son 4 de 14 ministerios existentes los que aún no han creado Unidades de Auditoría Interna. Si bien estamos ante un apartamiento de una obligación consagrada legalmente, en definitiva, depende del Poder Ejecutivo y de su decisión política la exigencia de cumplimiento.



MINISTERIOS			
ORGANISMO		CUENTA CON UAI	NO CUENTA CON UAI
1	Ministerio de Ambiente (MA)	X	
2	Ministerio de Defensa Nacional (MDN)	X	
3	Ministerio de Educación y Cultura (MEC)	X	

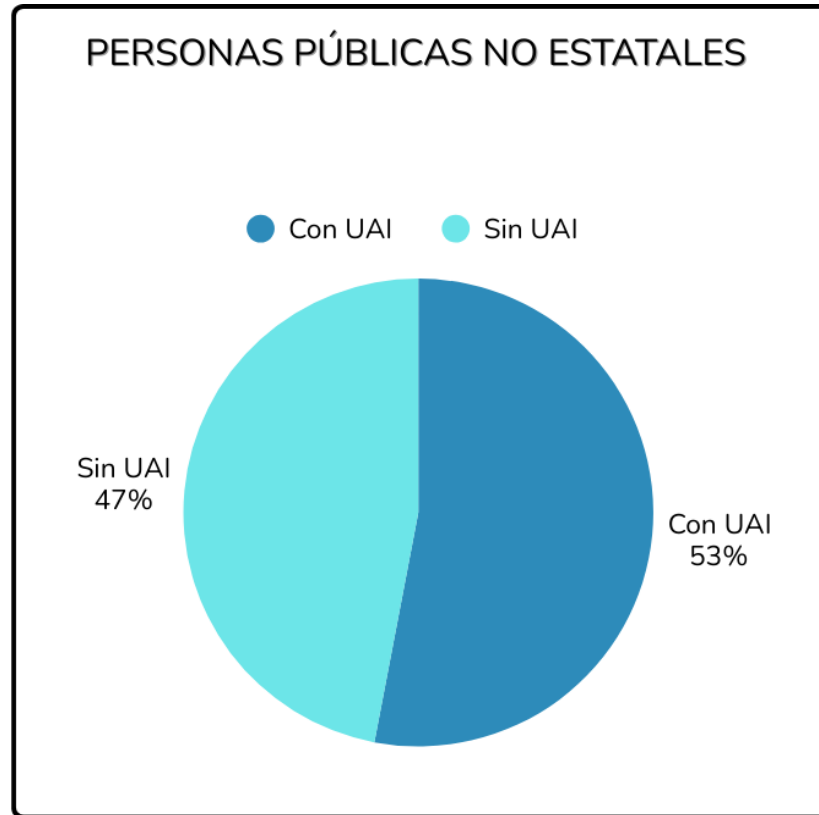
4	Ministerio de Economía y Finanzas - MEF - DGC	X	
5	Ministerio de Economía y Finanzas - MEF - DGI	X	
6	Ministerio de Economía y Finanzas - MEF - DNA	X	
7	Ministerio de Ganadería, Agricultura y Pesca (MGAP)	X	
8	Ministerio del Interior (MI)	X	
9	Ministerio de Desarrollo Social (MIDES)	X	
10	Ministerio de Industria, Energía y Minería (MIEM)		X
11	Ministerio de Turismo (MINTUR)	X	
12	Ministerio de Relaciones Exteriores (MRREE)		X
13	Ministerio de Salud Pública (MSP)		X
14	Ministerio de Transporte y Obras Públicas (MTOP)	X	
15	Ministerio de Trabajo y Seguridad Social (MTSS)		X

16	Ministerio de Vivienda y Ordenamiento Territorial (MVOT)	X	
-----------	---	----------	--

** En lo que respecta al MINISTERIO DE ECONOMÍA Y FINANZAS (MEF), se cuentan con UAI por Unidad Ejecutora (DGI, DNA, DGC)

10.2 PERSONAS PÚBLICAS NO ESTATALES

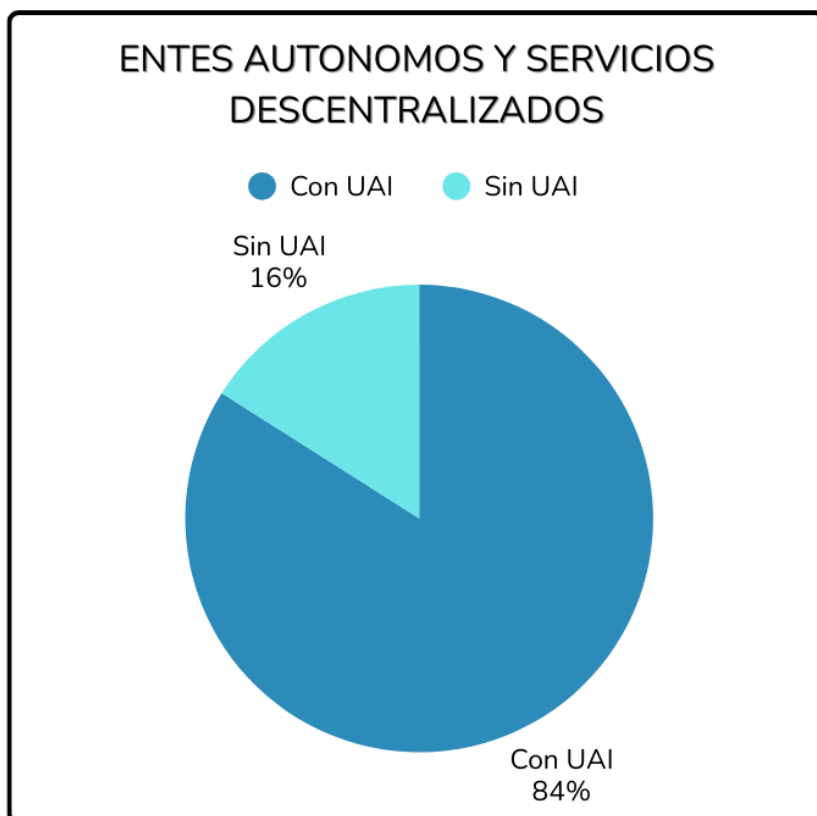
Considerando el análisis realizado son 22 de 47 los organismos que aún no han creado UAI, como se refleja en el siguiente listado:



** PTRN (Parque Tecnológico Regional Norte), CHN (Central Hortícola del Norte), INAEET (Instituto Nacional de Acreditación y Evaluación de Educación Terciaria, INAGRA (Instituto Nacional de la Granja) son organismos que a la fecha no se encuentran en funcionamiento, no obstante, fueron creados por Ley.

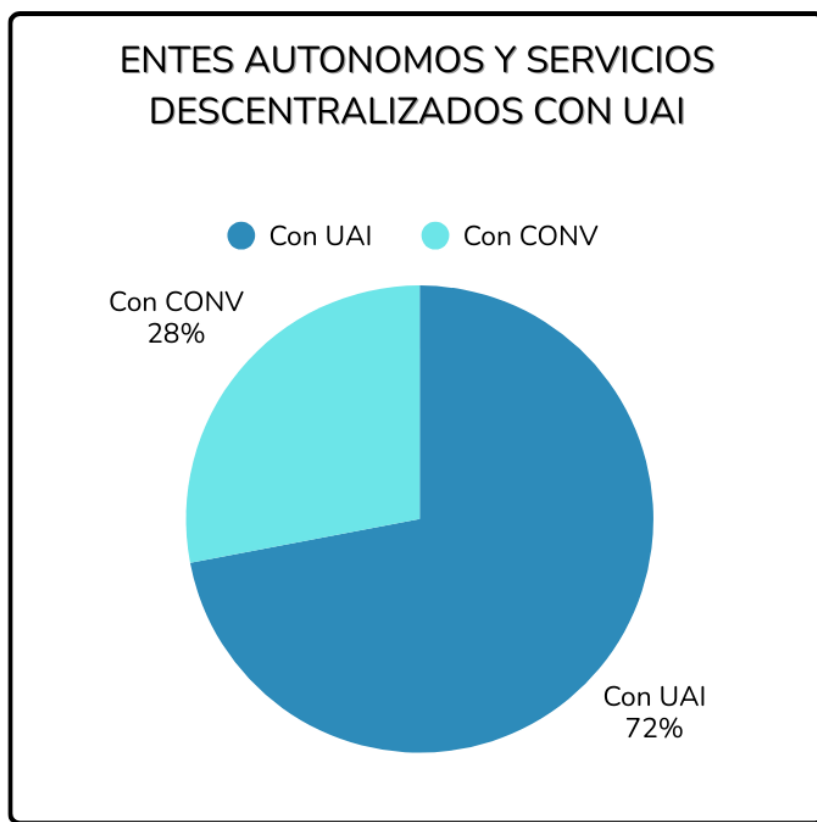
10.3. ENTES AUTÓNOMOS Y SERVICIOS DESCENTRALIZADOS

La redacción vigente del artículo 51 de la ley 16.736, dispone la posibilidad de que las UAI de los Entes autónomos y Servicios descentralizados comprendidos en los artículos 220 y 221 de la Constitución de la República, puedan adherirse voluntariamente a la Superintendencia Técnica. ⁶⁷



⁶⁷ Las gráficas son de autoría propia.

Según el relevamiento realizado, en el siguiente listado se muestran los organismos que tienen UAI y/o que tienen convenio de adhesión celebrado:



EA Y SD	CON UAI	CON ADHESION
AFE		X
ANCAP	X	
ANEP	X	X
ANP	X	X
ANTEL	X	

ANV	X	
ASSE	X	X
BCU	X	
BHU	X	
BPS	X	
BROU	X	
BSE	X	
CORREOS	X	X
FISCALÍA	X	
INAU	X	X
INC	X	
INISA	X	X
INUMET	X	X
JUTEP	X	
OSE	X	
UDELAR	X	
URSEA		X
URSEC	X	X
UTE	X	
UTEC	X	

En síntesis, el relevamiento efectuado permite constatar que, si bien en los últimos años se ha verificado un avance significativo en la instalación y formalización de Unidades de Auditoría Interna (UAI) en distintos organismos del sector público, aún persisten brechas relevantes que obstaculizan la plena cobertura del sistema de control interno. El impacto de reformas normativas recientes como el Decreto Número 280/2022 y la modificación introducida por la Ley Número 19.924 al artículo 51 de la Ley Número 16.736, ha sido determinante para impulsar este crecimiento, en especial en la Administración Central, Personas Públicas No Estatales, y en la adhesión voluntaria de Entes Autónomos y Servicios Descentralizados a la Superintendencia Técnica de la AIN.

No obstante, la existencia de Ministerios, Organismos y Entes Autónomos sin UAI operativas, así como de convenios de adhesión aún no celebrados, refleja que el cumplimiento normativo no es homogéneo. Esta situación evidencia la necesidad de profundizar las acciones de coordinación, seguimiento y asistencia técnica por parte de la Auditoría Interna de la Nación, con el objetivo de alcanzar una cobertura total y efectiva del control interno en el ámbito estatal.

En consecuencia, este análisis reafirma que la consolidación del sistema de UAI no solo constituye un mandato legal, sino una condición esencial para fortalecer la transparencia, la rendición de cuentas y la eficiencia en la gestión de los recursos públicos. Lograrlo implica avanzar hacia una cultura institucional en la que el control interno sea parte integral de la estrategia organizacional, garantizando así la confianza ciudadana y la sostenibilidad de las políticas públicas.

CAPÍTULO 11. Gobierno Corporativo

Este concepto no es nuevo. De hecho, en el ámbito del Derecho Comercial y más específicamente en lo que refiere a la problemática societaria, se ha estudiado cuál es la mejor forma de gobierno para las compañías, especialmente en lo referente a los problemas que se derivan de la división entre los intereses de los propietarios y los de los administradores de las grandes empresas trasnacionales.

Considerando el surgimiento y evolución del concepto de gobierno corporativo, encontramos tres momentos:

- 1) Siglo XVII, con el nacimiento de las primeras fusiones entre compañías inglesas del este de la India y sus competidoras holandesas. Ese momento marca el comienzo de la organización formal de lo que hoy conocemos como el Consejo de Supervisión de las Sociedades Anónimas. Es en 1623 que se le da la denominación, y se le asigna la función de asesorar a los consejeros y el de aprobar el informe anual de la compañía. Además, contaba con las

facultades de asistir a las reuniones directivas, revisar los documentos y fijar los criterios que guiaban a los administradores.

- 2) En 1992, a partir de los estudios de A. Berle y G. Means acerca de la separación de la propiedad y el control en las empresas, y más tarde en 1976 con la obra de Jensen y Meckling, se retoma el concepto de gobierno corporativo.
- 3) A partir del año 2000, una serie de acontecimientos tanto internacionales como nacionales (Enron, Xerox, Parmalat, Banesto, Granja Moro, entre otros) fueron causa de profundos cambios en el mundo económico y financiero, profundizando el análisis del concepto de “buen gobierno de la empresa”.

En consecuencia, el concepto de gobierno corporativo se encuentra en la intersección entre el Derecho Comercial (societario) y la regulación de los mercados financieros, siendo su pilar la transparencia informativa.

En efecto, abarca todos los aspectos relativos a la empresa como sociedad o persona jurídica. El gobierno corporativo comprende la publicación y la información a los accionistas de las decisiones relevantes que los directivos toman en el seno de la empresa; los derechos de los accionistas ejercidos a través de su poder de voto; la regulación del funcionamiento de las Juntas de Accionistas y del Consejo de Administración y los procedimientos para la toma de decisiones; su objeto social; las relaciones del socio con la empresa (derechos y obligaciones); la forma de liquidación o disolución de la misma, y otras.

Dado lo amplio de este concepto, su definición depende en gran medida de la ciencia o el punto de vista específico desde el cual se aborde su análisis.

11.1 Sector público

A continuación, se desarrollará el concepto en el sector público:

En la Administración se lo vincula a la necesidad de un Código de Ética, a la transparencia y al buen gobierno.

En la evolución del Estado social y democrático de Derecho hacia un modelo más liberal supone una nueva funcionalidad de la Administración Pública, al momento de gestionar el interés general o bien común.

Entre estos nuevos aspectos que es necesario considerar en el comportamiento ético de los funcionarios públicos. Además, se busca que su actuar sea eficaz y eficiente.

En efecto, la etapa histórica por la que atravesamos ha implicado mayor libertad en el intercambio de bienes y servicios y ha obligado al Estado a replantear su política de asignación de recursos.

La globalización implica atender a nuevos desafíos sociales a los que el Estado no puede permanecer ajeno.

La eficacia, la eficiencia y la legalidad son criterios generales que deben enmarcar la actuación de los funcionarios públicos. Los códigos de ética para los funcionarios públicos son frecuentes en la historia de la humanidad; hoy asistimos a un replanteo del tema.

De hecho, en el año 1993 el Vicepresidente norteamericano Al Gore presentó al Presidente Clinton un informe elaborado por “National Performance Review”, con el fin de “crear una función pública que funcione mejor y cueste menos”. Posteriormente, en Gran Bretaña siendo Primer Ministro Tony Blair, se elaboró en el año 1999 el “Libro Blanco - Modernizar la Administración”. El concepto también se tomó en España, y fue desarrollado por el Ministro español Ángel Acebes en el año 2000.

En nuestro país, la ley N° 19.823 de fecha 18/09/2019 promulgó un “Código de Ética en la Función Pública”, que incorporó normas contenidas anteriormente en el Decreto N° 30/003 de 23/01/2003 y en la ley N° 19.121 de fecha 20/08/2013 (Estatuto del Funcionario Público de la Administración Central).

Su ámbito de aplicación está regulado en el Capítulo I denominado “Alcance e interpretación”, artículos 2 a 4, siendo su objeto regular prácticas que tengan por fin la

transparencia y el combate a la corrupción en el ejercicio de la función pública. Atendiendo al ámbito orgánico la ley aplica a los funcionarios públicos antes referidos que se desempeñen en: Poder Legislativo, Poder Ejecutivo, Poder Judicial, Tribunal de Cuentas, Corte Electoral, Tribunal de lo Contencioso Administrativo, Gobierno Departamentales, Entes Autónomos, Servicios Descentralizados y en general todos los organismos, servicios o entidades, así como las personas de derecho público no estatal. Finalmente, el artículo 4 establece que: “Estas normas se aplican a todos los funcionarios públicos alcanzados por los artículos 2º y 3º de esta ley, sin perjuicio de aquellas normas dirigidas a determinados funcionarios o grupo de funcionarios públicos que prescriban exigencias especiales o mayores -”. Y agrega: *“constituirán criterios interpretativos del actuar debido de las entidades y sujetos comprendidos, en las materias de su competencia.”*

CAPÍTULO 12. Sistema de Información de Auditoría Gubernamental (SIAIGU)

El Sistema de Información Gubernamental (SIAIGU) es una plataforma informática que modificó por completo el monitoreo del control que se tiene sobre el Estado, con la excepción de los gobiernos departamentales.

En efecto, se desarrolló un sistema para recepción de la información de unidades de auditoría interna (UAI), y carga de análisis de esta por auditores de la AIN, e ingresar los resultados producto de las auditorías realizadas por la AIN.

Asimismo, un mecanismo de explotación de la información que permite extraer reportes e indicadores en tiempo y forma.

El sistema ha sido desarrollado con los más altos estándares de seguridad. El acceso es exclusivamente a través de ID Uruguay con usuario Nivel 3. Es el máximo nivel de registro, equivalente a la identificación presencial. A este elemento, se suma la necesidad de contar con un usuario habilitado por el organismo a reportar, para acceder a las funcionalidades de la herramienta. Generando a partir de ambos elementos, las garantías necesarias para el acceso a la información.

La administración de usuarios del sistema, para cada organismo, es gestionada por el

propio organismo, brindando autonomía, agilidad y seguridad en el uso.

Para cada uno de los procesos se definen 3 tipos de usuarios:

- Tramitador, ingresa información al sistema en los procesos que está habilitado.
- Validador, valida la información ingresada por el tramitador, pudiendo devolverla para correcciones a través del sistema o modificar los datos ingresados previamente.
- Firmante, es el responsable último por la información ingresada. Al realizar la firma en el sistema, se genera el envío a la AIN.

Las principales partes interesadas son:

- Auditoría Interna de la Nación.
- Agencia de Monitoreo y Evaluación de Políticas Públicas – Presidencia de la República
- Ministerio de Economía y Finanzas

Con esta herramienta ha aportado los siguientes beneficios al control interno nacional:

- Máximo nivel de seguridad para el acceso al sistema;
- Apertura de información y funcionalidades según el perfil del usuario, definido por el organismo;
- Trazabilidad de acciones por usuarios dentro del sistema;
- Histórico de información ingresada por organismo;
- Consultas múltiples para seguimiento o reportes;
- Es una herramienta informática “escalable” a futuras necesidades de los organismos;
- Mejora en la calidad en los datos de las auditorías;
- Optimización y modernización de la gestión.

La solución está compuesta de los siguientes componentes:

- Registro interno de Informes de Auditoría por parte de AIN.
- Mecanismo de envío de información por parte de los organismos.

- Registro por parte de la AIN de los resultados producto del análisis de la información remitida por los organismos.
- Estructura de datos relacional donde se replica la información ingresada por cualquiera de los dos canales anteriores.
- Gestión de perfiles basada en roles (para funcionarios de AIN y para funcionarios de organismos externos).
- Mecanismo de consulta de la información remitida por los organismos.
- Mecanismo de consulta de cuestionarios, por parte de instituciones con este rol.
- Reportes e indicadores.
- Migración de información histórica.
- Sistema de alertas y notificaciones.

12.1 Registro interno de Informes de Auditoría:

El sistema registra el resultado de las auditorías realizadas por la AIN, por parte de funcionarios (Auditores) de AIN.

Dicho registro se compone de cuatro etapas:

- Registrar Informe de Auditoría
- Registrar Plan de acción
- Registrar Situación Informada por el Auditado
- Registrar Seguimiento de Auditoría

La información de cada una de estas etapas es ingresada de forma independiente.

Envío de información de auditorías por parte de los Organismos:

Los organismos del Estado, a través de sus Unidades de Auditoría Interna (UAI), envía información referente a:

- Gobierno Corporativo.
- Autoevaluación de control interno.

- Autoevaluación nivel de madurez UAI.
- Marco de trabajo UAI.
- Registro de informe de auditoría.
- Plan de acción de un informe de auditoría
- Situación informada por el auditado.
- Seguimiento de informe de auditoría.

12.2 Procesos de SIAIGU:

El sistema cuenta en este momento con nueve procesos:

12.2.1 Gobierno Corporativo:

Registra la información vinculada al gobierno corporativo del organismo.

La estructura de la información a ingresar se compone por:

- El marco normativo por el cual se rige el organismo.
- La Estructura organizativa formal y funcional que posee, haciendo referencia a su composición.
- Los cometidos sustantivos que posee y sus principales procesos.
- Las entidades vinculadas al organismo jerarca.
- El canal de denuncia con que cuenta, en el caso de corresponder.

12.2.2 Marco de trabajo UAI:

Permite realizar el registro de la información del marco de trabajo de la UAI.

La estructura de la información a ingresar se compone de la siguiente manera:

- Estructura organizativa de la unidad.
- Planificación.
- Comunicación del resultado del trabajo y respuesta del auditado.
- Seguimiento.
- Calidad.

- Calificación de la información.

12.2.3 Autoevaluación de control interno:

Se trata de un cuestionario dirigido a las UAI, en el marco del COSO III.

Se definen un conjunto de preguntas las cuales están agrupadas por componentes, donde cada uno de los componentes está compuesto por uno o varios principios.

Para cada pregunta el usuario deberá seleccionar una opción y tendrá como opcional el ingreso de comentarios.

12.2.4.- Autoevaluación nivel de madurez UAI:

En él se debe llenar un cuestionario, en el cual se definen un conjunto de preguntas las cuales están agrupadas por componentes, donde cada uno de los componentes corresponde a un factor.

Para cada pregunta el usuario solo puede seleccionar una opción y tendrá como opcional el ingreso de comentarios.

12.2.5.- Registro de informe de auditoría:

Se completa mediante el ingreso de la información referente al mismo y el registro de sus hallazgos.

Cada informe tendrá uno o más hallazgos y cada hallazgo registrado tendrá asociado uno o más riesgos.

Luego de completar el proceso de registro del informe, podrá realizar el ingreso/actualización de información referente a plan de acción, situación informada por el auditado y seguimiento.

12.2.6.- Plan de acción de un informe de auditoría:

A partir de un informe de auditoría validado, para cada uno de sus hallazgos se permite el ingreso/actualización del plan de acción.

Se dispone de la información completa del hallazgo en caso de ser necesaria para ser consultada.

12.2.7.- Situación informada por el auditado:

A partir de un informe de auditoría validado, para cada uno de sus hallazgos se permite el ingreso/actualización de la situación informada por el auditado.

Se dispone de la información completa del hallazgo en caso de ser necesaria para ser consultada.

12.2.8.- Seguimiento de informe de auditoría:

A partir de un informe de auditoría validado, para cada uno de sus hallazgos se permite el ingresar/actualizar el informe de seguimiento.

Se dispone de la información completa del hallazgo en caso de ser necesaria para ser consultada.

12.2.9.- Reporte de incidentes:

La AIN cuenta con un procedimiento para poder dar respuesta ante dudas del sistema tanto en sus aspectos técnicos y funcionales.

Para finalizar es importante destacar que, este SIAIGU está en permanente desarrollo. En efecto, en su fase 3 da a las UAI la posibilidad de lleven adelante auditorías on line, pudiendo ser incorporados en tiempo real los informes y seguimientos al sistema. Esto les garantiza una metodología y calidad en los procesos de conformidad con los requisitos de la AIN. Otro aspecto para destacar es un FORO de auditores internos que, permite participar en discusiones técnicas a los integrantes del sistema.

Este software ha sido desarrollado por funcionarios del Estado, lo que implica que no existe costo de licencias ni de continuas mejoras en su desarrollo, además de ser gratuito para las UAI.

CAPÍTULO 13. Otros organismos de control a nivel nacional

En este capítulo se analizarán también a otros organismos de control a nivel nacional que también tienen competencias para controlar el funcionamiento de la Administración.

En una primera instancia se determinan 6 organismos de control a ser invitados por parte de la AIN a participar:

- A. Unidad Reguladora y de Control de Datos Personales (URCDP).
- B. Unidad de Acceso a la Información Pública (UAIP).
- C. Junta de Transparencia y Ética Pública (JUTEP).
- D. Agencia de Monitoreo y Evaluación de Políticas Públicas.
- E. Dirección General Impositiva (DGI).
- F. Agencia Reguladora de Compras Estatales (ARCE).

13.1.1 (A) UNIDAD REGULADORA Y DE CONTROL DE DATOS PERSONALES (URCDP).

Fue creada por el art. 31 de la Ley 18.381 del 18/8/08, la que dispuso en lo que concierne a su naturaleza jurídica y organización lo siguiente: "Créase como órgano desconcentrado de la Agencia para el Desarrollo del Gobierno de Gestión Electrónica y la Sociedad de la Información y del Conocimiento (AGESIC), dotado de la más amplia autonomía técnica, la Unidad Reguladora y de Control de Datos Personales.

Está dirigida por un Consejo integrado por tres miembros: el Director Ejecutivo de AGESIC y dos miembros designados por el Poder Ejecutivo entre personas que, por sus antecedentes personales, profesionales y de conocimiento en la materia aseguren independencia de criterio, eficiencia, objetividad e imparcialidad en el desempeño de sus cargos."

En cuanto a su competencia, el art. 34 de la referida ley señala lo siguientes: "El órgano de control deberá realizar todas las acciones necesarias para el cumplimiento de los objetivos y demás disposiciones de la presente ley. A tales efectos tendrá las siguientes funciones y atribuciones:

1. Asistir y asesorar a las personas que lo requieran acerca de los alcances de la presente ley y de los medios legales de que disponen para la defensa de los derechos que ésta garantiza.
2. Dictar las normas y reglamentaciones que se deben observar en el desarrollo de

las actividades comprendidas por esta ley.

3. Realizar un censo de las bases de datos alcanzados por la ley y mantener el registro permanente de los mismos.
4. Controlar la observancia de las normas sobre integridad, veracidad y seguridad de datos por parte de los responsables de las bases de datos, pudiendo a tales efectos realizar las actuaciones de inspección pertinentes.
5. Solicitar información a las entidades públicas y privadas, las que deberán proporcionar los antecedentes, documentos, programas u otros elementos relativos al tratamiento de los datos personales que se le requieran. En estos casos, la autoridad deberá garantizar la seguridad y confidencialidad de la información y elementos suministrados.
6. Emitir opinión toda vez que le sea requerida por las autoridades competentes, incluyendo solicitudes relacionadas con el dictado de sanciones administrativas que correspondan por la violación a las disposiciones de esta ley, de los reglamentos o de las resoluciones que regulan el tratamiento de datos personales comprendidos en ésta.
7. Asesorar en forma necesaria al Poder Ejecutivo en la consideración de los proyectos de ley que refieran total o parcialmente a protección de datos personales.
8. Informar a cualquier persona sobre la existencia de bases de datos personales, sus finalidades y la identidad de sus responsables, en forma gratuita."

13.1.2 (B) - UNIDAD DE ACCESO A LA INFORMACIÓN PÚBLICA (UAIP).

Su naturaleza jurídica y competencia, los arts.18 y 21 de la ley N° 18.381 de 7/11/08 establecieron:

Artículo 18.-"Créase como órgano desconcentrado de la Agencia para el Desarrollo del Gobierno de Gestión Electrónica y la Sociedad de la Información y del Conocimiento (AGESIC), dotado de la más amplia autonomía técnica, la Unidad de Acceso a la Información Pública. Estará dirigida por un Consejo Ejecutivo integrado por tres

miembros: el director ejecutivo de AGESIC y dos miembros designados por el Poder Ejecutivo entre personas que, por sus antecedentes personales, profesionales y de conocimiento en la materia aseguren independencia de criterio, eficiencia, objetividad e imparcialidad en el desempeño de sus cargos.”

Artículo 21.- "El órgano de control deberá realizar todas las acciones necesarias para el cumplimiento de los objetivos y demás disposiciones de la presente ley. A tales efectos tendrá las siguientes funciones y atribuciones:

1. Asesorar al Poder Ejecutivo en el cumplimiento de la normativa constitucional, legal o reglamentaria vigente y de los instrumentos internacionales ratificados por la República referidos al acceso a la información pública.
2. Controlar la implementación de la presente ley en los sujetos obligados.
3. Coordinar con autoridades nacionales la implementación de políticas.
4. Orientar y asesorar a los particulares respecto al derecho de acceso a la información pública.
5. Capacitar a los funcionarios de los sujetos que están obligados a brindar el acceso a la información.
6. Promover y coordinar con todos los sujetos obligados las políticas tendientes a facilitar el acceso informativo y la transparencia.
7. Ser órgano de consulta para todo lo relativo a la puesta en práctica de la presente ley por parte de todos los sujetos obligados.
8. Promover campañas educativas y publicitarias donde se reafirme el derecho al acceso a la información como un derecho fundamental.
9. Realizar un informe de carácter anual relativo al estado de situación de este derecho al Poder Ejecutivo.
10. Denunciar ante las autoridades competentes cualquier conducta violatoria a la presente ley y aportar las pruebas que consideren pertinentes."

13.1.3 (C) - JUNTA DE TRANSPARENCIA Y ÉTICA PÚBLICA (JUTEP).

Es creada por la Ley No 19.340 de 4/9/015 y sustituye a la unidad ejecutora 022 "Junta de Transparencia y Ética Pública" del Inciso 11 "Ministerio de Educación y Cultura

que así le había organizado por el art. 4 de la Ley N° 17.060 de 23/12/98 conocida como "Ley Anticorrupción".

En cuanto a su naturaleza jurídica la Junta de Transparencia y Ética Pública (JUTEP) es un servicio descentralizado, que se relaciona con el Poder Ejecutivo a través del Ministerio de Educación y Cultura y tiene independencia técnica en el ejercicio de sus funciones.

Sus cometidos principales son:

1. Asesorar a nivel nacional en materia de los delitos previstos por la Ley N° 17.060, de 23 de diciembre de 1998, contra la Administración Pública (Título IV, excluyendo los Capítulos IV y V del Código Penal) y contra la economía y la hacienda pública (Título IX del Código Penal), que se imputen a alguno o algunos de los funcionarios públicos enumerados en los artículos 10 y 11 de la Ley N° 17.060, de 23 de diciembre de 1998 y demás obligados.
2. Asesorar a los órganos judiciales con competencia penal, emitiendo opinión dentro del marco de su materia, cuando el Poder Judicial o el Ministerio Público lo dispongan. La actuación de la JUTEP en el cumplimiento de su cometido se regulará por lo establecido en la Sección V, Capítulo III, Título VI, Libro I del Código General del Proceso, en lo aplicable.
3. Obtener y sistematizar todas las pruebas documentales que de existir fueran necesarias para el esclarecimiento de las denuncias hechas sobre comisión de delitos incluidos en el texto de la Ley N° 17.060, de 23 de diciembre de 1998, toda vez que el órgano judicial competente o el Ministerio Público así lo disponga. La JUTEP dispondrá de sesenta días para el cumplimiento del cometido indicado, pudiendo solicitar al juez, por una sola vez, la prórroga del plazo, la que será concedida siempre que exista mérito suficiente para ello, por un máximo de treinta días. Vencido el plazo o la prórroga en su caso, la JUTEP remitirá al órgano al que legalmente corresponda recepcionar los antecedentes reunidos. Estos serán acompañados por un informe explicativo de la correlación de los mismos con los hechos denunciados.

4. Promover normativas, programas de capacitación y difusión que fortalezcan la transparencia de la gestión pública.
5. Asimismo, tendrá los cometidos previstos en los Capítulos III y IV de la Ley N° 17.060, de 23 de diciembre de 1998, para lo cual podrá dirigirse, por intermedio del órgano judicial interviniente o del representante del Ministerio Público, a cualquier repartición pública, a fin de solicitar los documentos y demás elementos necesarios para el esclarecimiento por el juez de los hechos denunciados.
6. Recibir, gestionar y conservar las declaraciones juradas de que tratan los artículos 10 y siguientes de la Ley N° 17.060, de 23 de diciembre de 1998.
7. Ejercer la función de órgano de control superior de conformidad con el artículo III numeral 9 de la Convención Interamericana contra la Corrupción con el fin de prevenir, detectar, sancionar y erradicar las prácticas corruptas.
8. Relacionarse con los organismos internacionales y extranjeros con referencia a la materia de su competencia.

Para el cumplimiento de sus funciones la Junta de Transparencia y Ética Pública (JUTEP) tendrá los siguientes cometidos accesorios:

- I. Recabar, cuando lo considere conveniente, información sobre las condiciones de regularidad e imparcialidad con las cuales se preparan, formalizan y ejecutan los contratos públicos de bienes, obras y servicios.
- II. Determinar, a requerimiento del interesado, si este debe presentar la declaración jurada de bienes e ingresos a que refiere el Capítulo V de la Ley N° 17.060, de 23 de diciembre de 1998.
- III. Proponer las modificaciones de normas sobre las materias de su competencia.
- IV. Elaborar y hacer público un informe anual que será elevado a los Poderes Ejecutivo, Legislativo y Judicial.

En lo que refiere a su organización y funcionamiento, la dirección y administración de la Junta de Transparencia y Ética Pública (JUTEP) será ejercida por un Directorio integrado por tres miembros rentados: un Presidente, un Vicepresidente y un Vocal, que serán designados por el Presidente de la República, actuando con el Consejo de Ministros, con

venia de la Cámara de Senadores otorgada siempre por tres quintos de votos del total de componentes, entre personas de reconocida experiencia y solvencia profesional y moral.

El Presidente de la República, en acuerdo con el Consejo de Ministros, podrá destituir por resolución fundada a los miembros de la JUTEP con venia de la Cámara de Senadores otorgada por la misma mayoría exigida para su designación. Si la Cámara de Senadores no se expidiera en el término de sesenta días, el Poder Ejecutivo podrá hacer efectiva la destitución.

Son atribuciones del Directorio:

- 1) Administrar el patrimonio de la Junta de Transparencia y Ética Pública (JUTEP).
- 2) Ejercer la dirección superior administrativa, técnica e inspectiva y el control de todos los servicios a su cargo.
- 3) Fiscalizar y vigilar el cumplimiento de los cometidos y hacer cumplir las disposiciones relativas a ellos, así como dictar las normas y reglamentos que sean necesarios.
- 4) Aprobar el Reglamento General de la JUTEP.
- 5) Proyectar y elevar al Poder Ejecutivo a sus efectos, el Estatuto del Funcionario de la JUTEP.
- 6) Designar, promover, trasladar y destituir a los funcionarios de su dependencia, pudiendo realizar las contrataciones que fueran necesarias y ejercer la potestad disciplinaria sobre todo el personal, todo ello de acuerdo con la normativa vigente.
- 7) Proyectar el presupuesto de la JUTEP y elevarlo al Poder Ejecutivo, a los efectos del artículo 220 de la Constitución de la República.
- 8) Aprobar la memoria y el balance anual de la JUTEP.
- 9) Adquirir, gravar y enajenar toda clase de bienes.
- 10) Arrendar directamente los inmuebles que sean necesarios para sus dependencias.

- 11) Concertar préstamos o empréstitos con organismos internacionales, instituciones o gobiernos extranjeros, con sujeción a lo dispuesto en el inciso cuarto del artículo 185 de la Constitución de la República.
- 12) Delegar sus atribuciones, por resolución fundada, en otros órganos de la propia JUTEP, así como avocar los asuntos que fueron objeto de delegación.
- 13) Designar delegados o representantes de la JUTEP ante organismos, congresos, reuniones o conferencias internacionales.
- 14) Resolver las cuestiones que la Presidencia del Directorio o cualquiera de sus miembros someta a su consulta o a su decisión.
- 15) En general realizar todos los actos que corresponda y efectuar las operaciones materiales inherentes a sus poderes generales de administración, con arreglo a los cometidos de la JUTEP.

Las atribuciones del Presidente o el Vicepresidente, en su caso, son:

- 1) Representar a la Junta de Transparencia y Ética Pública (JUTEP).
- 2) Convocar y presidir las sesiones del Directorio.
- 3) Ejecutar y hacer ejecutar las resoluciones del Directorio.
- 4) Adoptar las medidas urgentes cuando fueren necesarias, dando cuenta al Directorio en la primera sesión y estándose a lo que este resuelva.
- 5) Firmar con el miembro del Directorio o con el funcionario que designe el Directorio, todos los actos y contratos en que intervenga la JUTEP.
- 6) Proyectar las normas que deba aprobar el Directorio, sin perjuicio de la iniciativa que podrán también ejercer los demás Directores.
- 7) Firmar y hacer publicar dentro de los ciento veinte días corridos siguientes al cierre del ejercicio y previa aprobación del Directorio, el balance anual, conforme al artículo 191 de la Constitución de la República y remitirlo al Poder Ejecutivo.

13.1.4 (D) - AGENCIA DE MONITOREO Y EVALUACIÓN DE POLÍTICAS PÚBLICAS

La Ley N° 19.889 estableció en su art. 305: “(Agencia de Monitoreo y Evaluación de Políticas Públicas). Transformarse la Unidad de Asesoramiento y Monitoreo de

Políticas, creada por el artículo 58 de la Ley N° 17.930, de 19 de diciembre de 2005, en el Inciso 02 "Presidencia de la República" como servicio de apoyo, en la Agencia de Monitoreo y Evaluación de Políticas Públicas (AMEPP). La Agencia tendrá el cometido principal de realizar el monitoreo y la evaluación de las políticas públicas que fije el Poder Ejecutivo, como forma de maximizar la eficiencia administrativa, a cuyo efecto actuará con autonomía funcional e independencia técnica."

13.1.5 (E) - DIRECCIÓN GENERAL IMPOSITIVA (DGI).

En su calidad de dependencia desconcentrada funcionalmente del Ministerio de Economía y Finanzas le compete la recaudación de los tributos no aduaneros que se encuentran incluidos en el Texto ordenado respectivo.

También le corresponde evacuar consultas de carácter técnico a los contribuyentes que así lo solicitaren conforme a lo previsto en el art. 74 del Código Tributario.

A través de los arts. 306, en remisión al art. 68 del Código Tributario y 307 de la Ley N° 18.996 se autoriza a la D.G.I. a solicitar información en el marco de una actuación inspectiva o mediante resolución fundada, pudiendo sancionar al incumplidor, así como solicitar el auxilio de la fuerza pública para cumplir con sus cometidos.

La ley No 19.484 de 30/1/2017 de Transparencia Fiscal Internacional establece en su art. 1 por razones de interés general que las entidades financieras residentes en la República y las sucursales situadas en el país de entidades financieras no residentes, deberán suministrar anualmente a la Dirección General Impositiva en relación con cuentas debidamente identificadas mantenidas por personas físicas, jurídicas u otras entidades que configuren residencia fiscal en otro país o jurisdicción, en los plazos, formas y condiciones que establezca el Poder Ejecutivo, la siguiente información:

- El saldo o valor de la cuenta al cierre del año civil, así como su promedio anual durante el referido año o, en el caso de cancelación de la cuenta, la cancelación de la misma.

- Toda ganancia o rendimiento generado por el saldo o valor en cuenta y por activos financieros en custodia o en inversión por cuenta y orden de terceros, cualquiera sea su naturaleza o denominación.

Su art. 2 dispone que la misma obligación tendrán, las entidades financieras obligadas a informar, respecto de las cuentas que sean mantenidas por personas físicas, jurídicas u otras entidades residentes en la República.

En los arts. 16 a 18 de la citada ley se prevé la inoponibilidad a la administración del secreto bancario y la ley de protección de datos personales, a la vez, que se establece un régimen sancionatorio en caso de incumplimiento.

13.1.6 (F) - AGENCIA REGULADORA DE COMPRAS ESTATALES (ARCE).

La Agencia Reguladora de Compras Estatales (ARCE), es un órgano desconcentrado de Presidencia de la República, con autonomía técnica.

Fue creada por la Ley No 18.362 de octubre de 2008 bajo la denominación Agencia de Compras y Contrataciones Estatales (ACCE), con el objetivo de contribuir con la mejora del Sistema de Contratación Pública: tanto a nivel tecnológico, normativo como de instrumentos. En diciembre del año 2011, la Ley N° 18.834 introdujo modificaciones a la normativa de compras estatales y se ampliaron sus competencias. En 2012 inició sus actividades y se designaron miembros del Consejo Directivo Honorario. Desde entonces, diversas normativas legislativas han ampliado el ámbito de su competencia. Durante 2020, y con la entrada en vigencia de la Ley No 19.889, la Agencia se transforma en la Agencia Reguladora de Compras Estatales (ARCE) según lo dispuesto en el Art. 329.

La Agencia Reguladora de Compras Estatales tiene como finalidad promover y proponer acciones tendientes a la mejora de la gestión y la transparencia de las compras y en general, de las contrataciones del sector público.

La ARCE está dirigida por un Consejo Ejecutivo de carácter honorario. Según lo dispuesto por el artículo 34 de la Ley 20.446 (Ley de Presupuesto Nacional 2025-2029)

se modificó la integración de dicho Consejo, estando integrado en la actualidad por un representante de la Presidencia de la República que lo preside, un representante del Ministerio de Economía y Finanzas (MEF), un representante del Ministerio de Industria Energía y Minería (MIEM), un representante de la Oficina de Planeamiento y Presupuesto (OPP), un representante de la Agencia de Gobierno Electrónico y Sociedad de la Información y el Conocimiento (AGESIC) y el director de la ARCE:

Según el Artículo 331 de la Ley N° 19.889, es competencia de la ARCE:

Reguladora de Compras Estatales:

- 1) Asesorar al Poder Ejecutivo en la fijación y conducción de la política en materia de compras públicas.
- 2) Asesorar a las entidades estatales dependientes del Poder Ejecutivo en materia de compras y contrataciones y, mediante convenios, a los Entes Autónomos y Servicios Descentralizados, Gobiernos Departamentales, personas públicas no estatales y personas de derecho privado que administren fondos públicos.
- 3) Desarrollar y mantener el Registro Único de Proveedores del Estado (RUPE) al servicio de las entidades estatales y de las empresas proveedoras, proponiendo al Poder Ejecutivo las pautas técnicas y demás aspectos vinculados a la materia que deban ser objeto de la reglamentación.
- 4) Desarrollar, publicar y coordinar con las diversas entidades estatales, la efectiva aplicación de un catálogo único para la adquisición de bienes por parte del Estado.
- 5) Instrumentar un registro de normas técnicas y especificaciones de diseño referentes al catálogo único para la adquisición de bienes a que refiere el numeral precedente.
- 6) Elaborar guías para la contratación de bienes y servicios, con la finalidad de promover la adopción de estándares técnicos que permitan comparar con

objetividad niveles de calidad, costos y eficiencia, de forma de procurar un adecuado control de la ejecución y correcto cumplimiento de los contratos.

- 7) Elaborar y difundir documentación y pautas técnicas en materia de adquisición de bienes y servicios, así como diseñar programas de capacitación, en especial, en aspectos vinculados a la elaboración y aplicación de normativa especializada, a la aplicación de las mejores prácticas, identificación y mitigación de riesgos en los procedimientos administrativos de contratación y de ejecución de contratos.
- 8) Desarrollar y mantener el sitio web de compras y contrataciones estatales, como canal de comunicación y vínculo interactivo entre los proveedores y las entidades estatales.
- 9) Asesorar a las entidades estatales en la elaboración y difusión de su plan anual de contratación, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 482 de la Ley N.º 15.903, de 10 de noviembre de 1987, y sus modificativas.
- 10) Por cuenta y orden de las entidades estatales, personas públicas no estatales y personas de derecho privado que administren fondos públicos, realizar los procedimientos administrativos de contratación para la adquisición de bienes y servicios, de conformidad con la normativa vigente, así como asistir técnicamente en las diversas etapas de contratación.
- 11) Imponer las sanciones de advertencia, multa, ejecución de garantía de mantenimiento de la oferta o de fiel cumplimiento del contrato y suspensión, ante incumplimiento de proveedores.
- 12) Promover el uso de las tecnologías de la información, observando los lineamientos y recomendaciones definidos por el Poder Ejecutivo, a fin de simplificar los procedimientos y favorecer el desempeño de compradores y proveedores, como herramientas para la mejora de la gestión y la transparencia del sistema de compras y contrataciones en el sector público.
- 13) Generar mecanismos que provean información al ciudadano sobre las contrataciones que realicen las entidades estatales, de manera actualizada y de fácil acceso, promoviendo la transparencia del sistema y la generación de confianza en el mismo.

Para el cumplimiento de sus cometidos, la Agencia Reguladora de Compras Estatales podrá comunicarse directamente con todas las entidades públicas, estatales o no, así como con las entidades privadas vinculadas a su ámbito de actuación.

CAPÍTULO 14. Mesa Coordinadora de Organismos de Control (MCOC)

En el capítulo primero se afirmó que los sistemas de control de la Administración existentes en nuestro país no funcionan de manera adecuada. En efecto, luego de analizar otros organismos de control a nivel nacional, también con competencias para controlar el funcionamiento de la Administración, se concluye que la Administración Pública no pueden entenderse analizando cada uno de los organismos de control en forma aislada, sino que es necesario abordar el problema desde una perspectiva general o integral, que considere el funcionamiento de estos organismos en el marco del sistema en su conjunto, puesto que, a nuestro entender, los defectos del sistema de control se encuentran en la falta de coordinación entre ellos.

Una posible solución es la creación de una Mesa Coordinadora de Organismos de Control.

Como se analizó, la misión de la Auditoría Interna de la Nación (AIN) es “Encabezar el sistema de control interno y de auditoría interna gubernamental, para contribuir a la mejora de la gestión pública y rendición de cuentas. Ser el órgano de control de las sociedades anónimas, cooperativas y otras entidades, para generar un entorno transparente y confiable en el sector privado, en beneficio de la sociedad en su conjunto”.

En este contexto es que la AIN debe promover la creación de la Mesa Coordinadora de Organismos de Control (MCOC), con el fin de determinar instancias de coordinación e intercambio de información disponible entre los distintos organismos de control que decidan participar de forma voluntaria.

Esta instancia de intercambio no tiene costos asociados al Estado siendo altamente beneficiosa para la mejora de la eficiencia en el cumplimiento de los cometidos de las

partes involucradas.

En una primera instancia se determinan 6 organismos de control a ser invitados por parte de la AIN a participar:

- Unidad Reguladora y de Control de Datos Personales (URCDP)
- Unidad de Acceso a la Información Pública (UAIP)
- Junta de Transparencia y Ética Pública (JUTEP)
- Agencia de Monitoreo y Evaluación de Políticas Públicas
- Dirección General Impositiva (DGI)
- Agencia Reguladora de Compras Estatales (ARCE)

Dichos organismos fueron analizados en el capítulo anterior.

Mediante los resultados de las actividades de control de cada uno de los organismos, se persigue el desarrollo de indicadores que cooperen en el fortalecimiento de conceptos tales como gobierno cooperativo en base al cometido general de transparencia en el Estado.

Así mismo, se busca salvar mediante la coordinación la fragmentación de la información existente en el Estado, en vías de desarrollar de forma íntegra y eficiente el sistema de información gubernamental (SIAIGU).

Entiendo que, en esta coordinación juega un papel protagónico en uso de la IA, con el alcance y limitaciones desarrollados al final del Capítulo 3.

La IA hace posible el procesamiento de ilimitados volúmenes de datos con algoritmos de aprendizaje automático, permitiendo la detección temprana de patrones anormales. Con esto se puede predecir riesgos de fraude y optimizar la transparencia administrativa.

Claro está, el uso de esta tecnología es en apoyo a las decisiones humanas y no un sustituto de la responsabilidad institucional y funcional, tal como lo sostiene la Profesora Viviana Pérez Benech en su obra ya citada.

CAPÍTULO 15. Conclusiones.

El sistema de control interno es un mecanismo idóneo para corregir y producir las modificaciones necesarias, y así contrarrestar los efectos negativos de una gestión incorrecta.

A ello apunta el régimen actual: a la prevención, a la información oportuna, tratando de incorporar a la organización pública una cultura administrativa acorde con las necesidades sociales actuales. Sin perjuicio, el sistema debe ser ajustado y mejorado. La revalorización del control interno, que debe ser estructurado en forma efectiva, para que operativamente cumpla con sus objetivos.

La burocracia de Max Weber, racimo de paradojas según la caracteriza Alejandro Nieto García ⁶⁸; el enfoque sociológico de la organización desarrollado por Mayntz en su "Sociología de la Organización" ⁶⁹, el criterio de la "organización científica" desarrollado a partir de Taylor y cuya evolución diera lugar a una nueva ciencia ⁷⁰ y la naturaleza política que especifica a la Administración Pública ", son verdaderos "instrumentos" que permiten analizar el contexto en el cual debe implementarse una determinada estructura organizativa y su consecuente sistema de profesionalización.

Por su parte y con una visión muy particular pero que comparto, "Karl Popper sostiene que "No debemos preguntar quién debe gobernar, sino de qué forma podemos organizar las instituciones políticas de modo que los gobernantes no puedan causar demasiado daño".⁷¹

Concibamos, entonces, la posibilidad de comparar, sugerir, reformular regímenes, pero no en forma aislada, pues éstos deben necesariamente responder a la idiosincrasia de la organización pública en la cual se implementará.

Bajo esa perspectiva, un sistema de control fuerte resulta un elemento necesario de un Estado democrático, respetuoso de los derechos y garantías de la sociedad.

⁶⁸ Nieto García, Alejandro. *"La burocracia"*. Instituto de Estudios Administrativos. Madrid.

⁶⁹ Renate Mayntz. *"La Sociología de la Administración Pública"*. Alianza. Madrid.1985.

⁷⁰ Eduardo García de Enterría. *"La Administración Española"*. Alianza. Madrid. 1985

⁷¹ Popper Karl. *"La sociedad abierta y sus enemigos."* Barcelona. Pailós. 1945. Reeditada 2010

La AIN se convierte en instrumento necesario e imprescindible para lograr la satisfacción de los intereses de la comunidad. En ese contexto, se viene desarrollando el SIAIGU.

En efecto, las entidades bajo el ámbito del “Sistema de Control Interno” están asistiendo a un proceso que busca, fortalecer sus estructuras de control interno y cambiar de paradigma respecto al control gubernamental, trabajando con control interno en todas sus actividades y procesos con eficiencia, eficacia, economía y transparencia para alcanzar las metas de gestión.

Sin perjuicio de estar consagrado legal y reglamentariamente, el control gubernamental en nuestro país está en un proceso de desarrollo, siendo muy necesario. En efecto, es una herramienta poderosa toda vez que se tiene la responsabilidad de supervisar, vigilar y verificar los actos y resultados de la gestión pública, en atención al grado de eficiencia, eficacia, transparencia y economía en el uso y destino de los recursos y bienes del Estado, así como del cumplimiento de las normas legales y de los lineamientos de política y planes de acción, evaluando los sistemas de administración, gerencia y control, con fines de su mejoramiento a través de la adopción de acciones preventivas y correctivas pertinentes.

Con la finalidad de que se pueda fortalecer el control gubernamental, todas las organizaciones del Estado deben de fortalecer su “Sistema de Control Interno” a través de un ejercicio profesional de la actuación de sus Unidades de Auditoría Interna (UAI) art 74 ley 19.535.

El objetivo se logra a través de un conjunto de acciones, actividades planes, políticas, normas, registros, organización, procedimientos y métodos, incluyendo la actitud de las autoridades y el personal, organizados e instituidos en cada entidad del Estado, para la consecución de los objetivos.

El Sistema de Información de Auditoría Interna Gubernamental (SIAIGU), es una política pública orientada a un nuevo control interno gubernamental. Es un sistema, desarrollado para dar respuesta a las necesidades de la Auditoría Interna de la Nación (AIN), para ejercer su rol como organismo rector en materia de

control y auditoría interna.

En paralelo, es una herramienta de mejora, para la gestión de las Unidades de Auditoría (UAI), de los organismos obligados a reportar información a la AIN, permitiéndoles acceder a funcionalidades que agregan valor a nivel de seguridad de la información, seguimiento y sistematización de datos para la toma de decisiones operativas.

Es el único medio válido que tendrán a disposición los organismos, para dar cumplimiento a las disposiciones de la AIN, a partir del año 2023, en función de las competencias asignadas por el marco legal correspondiente. En este sentido, el art. 73 de la ley 19.535 define la necesidad de promover un sistema de Información de Auditoría Interna Gubernamental.

El art. 239 de la ley 19.924 establece la obligatoriedad por parte de los órganos de la Administración Central y de las Personas Públicas no Estatales, de crear una UAI que estará sometida a la Superintendencia Técnica de la AIN.

El Decreto 280/022 reglamenta el funcionamiento de las UAI, regulando la organización y funcionamiento, con el fin de dar uniformidad a las actividades de auditoría interna.

En la actualidad, todos los procesos asociados a la gestión de los organismos deben ser informados a AIN, en el marco de la normativa vigente. El sistema ofrece los siguientes beneficios:

Para la AIN es una herramienta que le permite avanzar en:

- Modernización de la gestión interna, ampliando la capacidad de control.
- Estandarización de criterios para clasificación (riesgos, hallazgos, criticidad).
- Mayor nivel de seguridad en el manejo de la información.
- Base de Datos unificada con amplitud de consultas y reportes.
- Histórico de información ingresada permitiendo datos comparativos.
- Seguimiento de la evolución de las UAI y de la gestión del Organismo.

- Apoyo al desarrollo de UAI con un sistema que potencia su capacidad de gestión.

Para las UAI de los organismos obligados a reportar les permite:

- Acceso al sistema con el mayor nivel de seguridad a nivel informático.
- Apertura de información según perfil de usuario.
- Trazabilidad de acciones dentro del sistema.
- Histórico de información ingresada por el organismo.
- Consultas múltiples para seguimiento o reportes.
- Notificaciones y alertas de vencimiento sobre tareas asignadas.

El sistema de control interno nacional debe avanzar, Para un eficiente y eficaz sistema de control interno, de la Administración Pública no puede entenderse analizando cada uno de los organismos de control en forma aislada, la existencia de “chacras”, sino que es necesario abordar el problema desde una perspectiva general o integral, que considere el funcionamiento de estos organismos en el marco del sistema en su conjunto.

Del estudio de sistemas de control en otros países surge que es posible y necesaria la existencia de instancias de coordinación e intercambio de información disponible entre los distintos organismos de control que decidan participar de forma voluntaria.

A través de una Mesa Coordinadora se pretende mejorar la eficiencia en el cumplimiento de los cometidos de las partes involucradas.

Se analizaron 6 organismos de control a ser invitados por parte de la AIN, cabeza del control interno y con cometidos suficientes para hacerlo, a participar: Unidad Reguladora y de Control de Datos Personales, Unidad de Acceso a la Información Pública (UAIP), Junta de Transparencia y Ética Pública (JUTEP), Agencia de Monitoreo y Evaluación de Políticas Públicas, Dirección General Impositiva (DGI) y Agencia Reguladora de Compras Estatales (ARCE).

El concepto de Estado de nuestro tiempo desde el punto de vista de la nueva Teoría General del Derecho Administrativo, cobran importancia temas como la democratización de las estructuras administrativas, el carácter transparente de las decisiones estatales, la incorporación de nuevas herramientas tecnológicas y el buen gobierno, en especial el uso de Inteligencia Artificial (IA).

El control es la esencia y presupuesto de existencia de un régimen democrático de gobierno. “No hay democracia sin control ni control sin democracia”, es la frase acuñada por los filósofos liberales” ⁷². “Una democracia sin control es como libertad sin ley”.⁷³

Finalmente, podemos concluir que el fin último del control es servir de garantía del orden jurídico puesto bajo su cuidado. De allí cabe sostener que el fin del control sea un fin tutelar, defensivo, conformado, impeditivo del ordenamiento jurídico administrativo.”⁷⁴

El recorrido de esta tesis ha sido, para mí, mucho más que un ejercicio académico. Comencé este trabajo con el propósito de analizar técnicamente la situación de las Unidades de Auditoría Interna (UAI) y el sistema de control interno en el ámbito público uruguayo, pero a medida que avanzaba en el proceso descubrí que, detrás de cifras, leyes y estructuras, se encuentra un tema profundamente humano: **la forma en que gestionamos lo que es de todos**. El control interno no es un concepto abstracto ni una obligación burocrática, sino un compromiso real con la transparencia, la eficiencia y la confianza ciudadana. Un buen sistema de control no es solo orden y mejora en la gestión, **es garantía de libertad**; cuando el sistema vigila el poder, cuando los fondos públicos son administrados con eficiencia, eficacia y economía, la democracia se fortalece y el ciudadano prospera.

⁷² Enrique Silva Cimma, Enrique. “*El control público*.” Pág. 27.

⁷³ Massimo Severo Giannini “*El control de los Poderes Públicos*”. Pág. 22.

⁷⁴ Soto Kloss. “*Contraloría General de la República*”. Pág. 168.

En el desarrollo de esta tesis, la investigación de campo permitió observar de primera mano avances significativos, pero también brechas importantes. Se evidenció que las reformas normativas, como el Decreto Número 280/2022 o la modificación introducida por la Ley N.º 19.924, han actuado como verdaderos motores de cambio, impulsando la creación de UAI y la adhesión a la Superintendencia Técnica de la Auditoría Interna de la Nación en varios Organismos. Estos pasos marcan un rumbo positivo, pero también dejan claro que la normativa, por sí sola, no garantiza la cobertura total ni la efectividad de los controles. Persisten Ministerios, Personas Públicas No Estatales y Entes Autónomos sin UAI operativas o sin convenios de adhesión celebrados, lo que refleja que aún hay un largo camino por recorrer.

Uno de los aprendizajes más valiosos que me deja este trabajo es que el control interno, en su esencia, no se trata de fiscalizar para sancionar, **sino de prevenir para proteger**. Es un sistema pensado para **cuidar los recursos públicos**, asegurar que las políticas lleguen a sus destinatarios y garantizar que cada peso invertido responda al interés general. Desde esta perspectiva, el control interno deja de ser un requisito administrativo y se convierte en una herramienta estratégica para el desarrollo del país.

Sin embargo, esto requiere algo que no se resuelve únicamente con leyes o manuales de procedimiento: **una cultura organizacional comprometida**. Una cultura que valore la integridad, la rendición de cuentas y la mejora continua. Es en este punto donde se entrelazan la técnica y la ética. La mejor estructura de control puede fracasar si no cuenta con personas que comprendan su importancia y actúen con convicción. De igual modo, un organismo con recursos limitados puede alcanzar altos niveles de transparencia si su equipo está comprometido con principios claros y sostenidos en el tiempo.

A lo largo de este trabajo, he reflexionado mucho sobre la relación entre control interno y confianza pública. En un contexto donde la ciudadanía demanda cada vez más transparencia y resultados, fortalecer estos sistemas es también fortalecer la legitimidad del Estado. Y la legitimidad, a su vez, es la base para que cualquier política pública pueda sostenerse y prosperar. **Sin confianza, no hay gobernanza efectiva**. Sin gobernanza efectiva, los avances son frágiles.

Por eso creo que este tema debe ser entendido como una política de Estado, que trascienda a los gobiernos de turno y se proyecte a largo plazo. Un sistema de control interno sólido es una inversión en estabilidad institucional y en capital social. No se trata solo de resguardar bienes o dinero; se trata de proteger el derecho de las personas a que lo público sea administrado con integridad y eficacia.

Mirando hacia adelante, el desafío está en profundizar la cobertura y, sobre todo, en asegurar que las UAI no sean estructuras meramente formales, sino espacios activos, con recursos, capacitación y respaldo político para cumplir su misión. También es clave que exista un seguimiento constante, tanto por parte de la Auditoría Interna de la Nación como de cada organismo, para que el control interno evolucione al ritmo de las transformaciones sociales, tecnológicas y normativas.

En lo personal, cerrar esta tesis me deja la certeza de que el control interno no es un asunto técnico reservado a especialistas, sino un compromiso que nos involucra a todos como sociedad. Porque cada ciudadano, directa o indirectamente, es parte interesada en que lo público se gestione bien. Y porque, **al final, la transparencia y la rendición de cuentas no son solo obligaciones del Estado: son valores que construyen comunidad.**

Con esta convicción, creo que el mejor legado que puede dejar un trabajo como este es invitar a pensar el **control interno no como un obstáculo, sino como una garantía.** Una garantía de que el presente y el futuro de lo público serán administrados con responsabilidad, ética y visión de largo plazo. Una garantía que, si se asume de forma colectiva, permitirá que las políticas y los recursos del Estado se traduzcan en bienestar real para todos. Esa, en definitiva, es la meta que debe guiar nuestros esfuerzos y el sentido último de este trabajo.

“El control no es una facultad discrecional del Estado, sino un derecho de los administrados a que la función pública se ejerza con objetividad, honestidad y eficiencia”.⁷⁵

⁷⁵ Gordillo, Agustín. *“Tratado de Derecho Administrativo.”* Tomo I. Parte General. Garantía de la Libertad.

Carta escrita por el segundo Presidente de la República Manuel Oribe al hacendado Norberto Larravide el día 26/08/1840 cuando cumplía 48 años, elevada por el contexto histórico en el que fue redactada, enseña la respuesta de un gobernante republicano ante el proceder de un ciudadano:

“Estimado Sr. Norberto Larravide:

“Estimado, recibo su carta y su magnífico obsequio.

Le devuelvo ambas cosas. La carta, porque no merezco los conceptos con que Ud, me favorece, y porque creo que no conviene a Ud. para el porvenir dejar con su firma en esa carta cortesana mal dirigida a un republicano como yo; y el regalo porque es demasiado valioso y no conviene a mi decoro aceptarlo ni a Ud. el hacerlo, dadas nuestras posiciones respectivas. No debo ni quiero quedar obligado a persona alguna del modo que me obligaría la admisión del importante presente que Ud. tiene la amabilidad de querer hacerme en este día de mi cumpleaños.

Le saluda con afecto, su amigo

Manuel Oribe”

BIBLIOGRAFÍA

- **Alessi, Renato.** *"Instituciones de Derecho Administrativo."* Tomo I. Bosch. Barcelona 1970.
- **Bartolomé, Fiorini.** *"Derecho Administrativo"*. Abelardo Perrot, Bs. AS 1955, Tomo 2.
- **Bautista, Oscar.** *"La Ética y la Corrupción en la Política y en la Administración Pública"*. Tesis de Maestría. Universidad de Andalucía. Año 2005.
- **Cagnoni, José Anibal.** *"El contralor de la Comisión Asesora de Contralor de la CJPPU. Estudios Jurídicos en memoria de Alberto Ramón Real."* FCU Montevideo 1996.
- **Cajarville Peluffo, Juan Pablo.** **"Congreso Internacional de Derecho Administrativo."** Homenaje al centenario de la Cátedra de la Universidad de la República. Montevideo. 1984.
- **Cajarville Peluffo, Juan Pablo.** *"Sobre Derecho Administrativo"* Tomo III, Ed FCU, 1era edición, Mayo 2019.
- **Campos Concepción.** *"Compliance ad intra: Parte general, en "Compliance en Derecho Administrativo"*, Wolters Kluwer España S.A., Madrid, 2020.
- **Campos, Concepción.** *"Compliance en la Administración Pública: Dificultades y Propuestas"*, Ed. Cemci, Granada, 2017, citado por Pérez-Playa, Cristina y Gollonet, Luis Ángel; Consideraciones generales, en *"Compliance en Derecho Administrativo"*, Wolters Kluwer España S.A., Madrid, 2020
- **Cea Egaña, José Luis.** *"El Control en la Democracia hoy."* Contraloría de la República 85 años de Vida Institucional. Santiago de Chile 2013.
- **Delpiazso, Carlos E.** *"Derecho Administrativo General"* Vol 2. FCU.
- **Delpiazso, Carlos E.** *"Derecho Administrativo Especial"*. Volumen 1, AMF, 2006

- **Delpiazso, Carlos E.** *“La regulación legal del control social y la transparencia”*. Revista Antiguos Alumnos del Instituto de Estudios Empresariales de Montevideo. Año 5 No 1.
- **Delpiazso, Carlos E.** *“Probidad administrativa”*, publicado en “Estudios Jurídicos en homenaje al profesor Dr. Augusto Duran Martínez” 1era Ed., FCU, enero 2023. Dras. Graciela Ruocco y Cristina Vázquez coordinadoras.
- **Durán Martínez, Augusto.** *“Corrupción y Derechos Humanos”*. Estudios en Memoria de Eduardo Jiménez de Aréchaga. FCU
- **Durán Martínez, Augusto.** *“Ética pública”, publicado en “Estudios de Derecho Administrativo en homenaje al profesor emérito Dr. Carlos E Delpiazso”* 1era Ed., FCU, febrero de 2021. Dras. Graciela Ruocco y Cristina Vázquez coordinadoras.
- **Etkin, Jorge.** *“La cuestión ética en el sector público. Discurso y Praxis”* Revista del CLAD. Caracas 1997.
- **García de Enterría, Eduardo.** *“La Administración Española”*. Alianza. Madrid. 1985
- **García Máynez, Eduardo.** *“Filosofía del Derecho.”* Editorial Porrúa, 13ª edición.
- **Gómez Sánchez, Yolanda.** *“El tribunal de cuentas.”* Marcial Pons. Madrid 2001.
- **González Pérez, Jesús.** *“Corrupción, ética y moral en las Administraciones Públicas.”* Ed. Civitas, Año 2014.
- **Gordillo, Agustín.** *“Tratado de Derecho Administrativo.” Tomo I. Parte General – Garantía de la Libertad.*
- **Herrero Suazo Santiago y otros.** *“Control, auditoría y fiscalización.”* Revista Auditoría Pública Nro.3. Gasteiz, 1995.
- **Herrero Suazo Santiago y otros.** *“Técnicas presupuestarias de la Administración Pública.”* INAP. Madrid, 1984.
- **Ivanega, Miriam M.** *“Gestión Pública y Control Interno, en “Control Administrativo de la Actividad de la Administración”* Volumen 2, XVIII Foro Iberoamericano de Derecho Administrativo, Sao Paulo, 2009.

- **Ivanega, Miriam M.** *“Reflexiones acerca del agente público en el Estado Constitucional de Derecho”*, publicado en “Estudios Jurídicos en homenaje al profesor Dr. Augusto Duran Martínez” 1era Ed., FCU, enero 2023. Dras. Graciela Ruocco y Cristina Vázquez coordinadoras
- **Linares, F Juan**, “Derecho Administrativo”, Astrea, Buenos Aires. 1986.
- **Massimo Severo, Giannini.** *“El control de los Poderes Públicos”*.
- **Nieto, Adán.** *“Public Compliance. Prevención de la Corrupción en Administraciones Públicas y Partidos Políticos”*, Tirant lo Blanch, 2014.
- **Nieto García, Alejandro.** *“La burocracia”*. Instituto de Estudios Administrativos. Madrid.
- **Parada, Ramón.** *“Régimen jurídico de las administraciones públicas y procedimiento administrativo común”*, Marcial Pons, Madrid, 1993; Miguel Arnedo Orbañanos, Las funciones, competencias y obligaciones del Tribunal de Cuentas del Estado con relación a las comunidades autónomas, en “Revista Española de Control Externo”, Vol No 1, enero de 1999.
- **Pérez Benech, Viviana.** *“Inteligencia Artificial y garantías en el procedimiento administrativo. Vigencia del expediente en la emisión del acto administrativo. - El Estado de Derecho ante los desafíos del siglo XXI.”* 1era edición FCU, junio 2025.
- **Pérez-Playa, Cristina y Gollonet, Luis Ángel.** *“Consideraciones generales, en “Compliance en Derecho Administrativo”*, Wolters Kluwer España S.A., Madrid, 2020
- **Pezzutti, Miguel.** *“La gestión del conflicto de intereses” Pública en “Novedades legislativas de Derecho Administrativo”* Ed. FCU, 1era edición, noviembre 2022.
- **Pinto Nerón, Ximena.** *“La integridad del Servidor Público, publicado por la Junta de Transparencia y Ética Pública”*, diciembre de 2024.
- **Popper Karl.** *“La sociedad abierta y sus enemigos.”* Barcelona. Pailós. 1945. Reeditada 2010.
- **Renate, Mayntz.** *“La Sociología de la Administración Pública.”* Alianza. Madrid.1985.

- **Reyes, Aragón.** *“La interpretación de la Constitución y el carácter objetivado del control jurisdiccional.”* Revista de Auditoría Pública No 3. Gasteiz, 1995.
- **Robaina Ragio, Andrés.** *“Código de Ética en la Función Pública”*
- **Rodríguez Arana Muñoz, Jaime.** *“El derecho fundamental al buen gobierno y la buena administración de instituciones públicas”.* Anuario de Derecho Administrativo. TXV. Montevideo 2008.
- **Rodríguez Arana Muñoz, Jaime.** *“Sobre ética pública en la Administración Pública”* Anuario de Derecho Administrativo”. Tomo IX, Año 2002.
- **Rolando Pantoja Bauza.** *“El control de la Administración Pública en Chile. Desde el control de objeto formalizado a un control plural de objeto sustantivo”.* Anuario de Derecho Administrativo No 75-76, Revista de Derecho Público. Universidad de Chile.
- **Rotondo, Felipe.** *“El Control Administrativo y su Organización en el Uruguay, en “Control Administrativo de la Actividad de la Administración”* Volumen 2, XVIII Foro Iberoamericano de Derecho Administrativo, Sao Paulo, 2009
- **Rotondo, Felipe.** *“Las nuevas tecnologías, la gobernanza electrónica y la organización administrativa.”* Universidad de Montevideo. 2015.
- **Ruocco, Graciela.** *“Compliance en la lucha contra la corrupción”, publicado en “Estudios Jurídicos en homenaje al profesor Dr. Felipe Rotondo”* 1era Ed., FCU, noviembre 2024. Dres. Mariella Saettone, Daniel Artecona, Natalia Veloso coordinadores.
- **Ruocco, Graciela.** *“El marco jurídico de la corrupción en el sector público uruguayo. Revista de Derecho Público”* No 41
- **Ruocco, Graciela.** *“La buena administración: un antídoto contra la corrupción”, publicado en “Estudios Jurídicos en homenaje al profesor Dr. Augusto Duran Martínez”* 1era Ed., FCU, enero 2023. Dras. Graciela Ruocco y Cristina Vázquez coordinadoras.
- **Rusenás. Rubén O.** *“Manual de auditoría Interna y Operativa.”* Buenos Aires. 1989.

- **Saettone, Mariella.** *“Derechos Humanos, Estado de Derecho y Administración Pública”*
Ed. FCU, 1era edición, julio 2025, Montevideo Uruguay.
- **Silva Censio, Jorge.** *“Control de la Administración. Estudios de Derecho Administrativo.”*
Montevideo 1979.
- **Silva Cimma, Enrique.** “El control público.”
- **Silvia, Victoria.** *“Reflexiones sobre el Compliance en el sector público y privado. Comisión de Administración Pública”.*
- **Soto, Kloss.** *“Contraloría General de la República”.*