

Controladuría como Instrumento de Gobernanza en el Sector Público

Resumen

La Controladuría es considerada un instrumento de Gobernanza Corporativa, en la medida en que puede contribuir para la reducción de la asimetría informacional y de conflictos de intereses, derivados de los problemas de agencia entre propietarios y gestores de las organizaciones, por medio de la puesta a disposición de informaciones que posibiliten la evaluación de la entidad y la verificación del alcance de sus objetivos. La transparencia y la *accountability* son pilares básicos tanto de la Gobernanza Corporativa como de la Controladuría. El Comité del Sector Público (PSC) de la Federación Internacional de Contadores (IFAC) desarrolló un estudio sobre gobernanza para el contexto público, teniendo en cuenta que los principios de gobernanza deberían estar presentes en las entidades públicas reflejados en cuatro dimensiones, dos de las cuales se refieren al control y a la puesta a disposición de informes externos Federación Internacional de los Contadores [IFAC] (2001). La presente pesquisa tiene como principal objetivo identificar qué informaciones puestas a disposición por la Controladuría General de la Unión (CGU), en su portal electrónico, atienden al tipo y al contenido de las recomendaciones de la IFAC referentes al control y a los informes externos, en tanto dimensiones de gobernanza en el sector público. Por medio de pesquisa bibliográfica y documental, fue constatado que solamente las informaciones referentes a los informes presupuestarios y financieros atienden al tipo y al contenido recomendado por la IFAC. La pesquisa reveló asimismo que informaciones relacionadas a la auditoría interna y a la prestación de cuentas anual del Gobierno contemplan parcialmente el contenido recomendado por la IFAC.

Palabras clave: Gobernanza; Controladuría; Sector público.

Mônica Clark Nunes Cavalcante

Máster en Administración y Controladuría (UFC), Socia-Directora de la S&M Consultoría en Gestión. **Contacto:** Rua Padre Valdevino, 2000, Aldeota, Fortaleza, CE, Brasil, CEP: 60175-020.

E-mail: monicaclark@yahoo.com.br

Márcia Martins Mendes De Luca

Doctora en Controladuría y Contabilidad (USP), Profesora de la Universidad Federal de Ceará (UFC). **Contacto:** Av. da Universidade, 2431, Benfica, Fortaleza, CE, Brasil, CEP: 60020-180.

E-mail: marciadeluca@ufc.br

1. Introducción

En una sociedad democrática, constituye deber del Estado la realización del bien común, que se concreta por medio del atendimento a las necesidades de la población (Coimbra, 2006). Para suplir tales necesidades, el Estado cuenta con la Administración Pública, que, en el Brasil, involucra a los tres Poderes (Ejecutivo, Legislativo y Judicial) y a las tres esferas federadas, cabiendo al Ejecutivo la gestión de los recursos y la prestación de los servicios públicos, mientras al Legislativo compete la fiscalización de la gestión.

Los “propietarios” de todos los recursos (los ciudadanos) no ejercen directamente su gestión, que queda a cargo de los órganos del Poder Ejecutivo, configurándose un potencial problema de agencia, en que no hay seguridad sobre el alineamiento de intereses de las partes. Hay, asimismo, en esa relación, problemas de asimetría informacional entre los propietarios y los gestores, siendo estos últimos poseedores de un nivel de información mucho mayor que el de aquellos. En esas situaciones, mecanismos de Gobernanza Corporativa pueden ser utilizados para facilitar esa convergencia de intereses y transmitir seguridad a los propietarios en relación a los resultados de la gestión pública.

Aunque la Gobernanza Corporativa, con esa expresión, se haya destacado en un contexto asociado a corporaciones privadas, en el final de los años 80, relacionado a escándalos financieros, algunos órganos internacionales, como la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico (OCDE) y el Comité del Sector Público (PSC) de la Federación Internacional de Contadores (IFAC), extendieron y adaptaron sus principios y recomendaciones de prácticas a entidades del sector público.

Son pilares básicos de la Gobernanza Corporativa la divulgación y la transparencia de las informaciones (*disclosure*) y la responsabilidad de prestar cuentas (*accountability*), siendo esos principios recomendados tanto por la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico [OECD] (2005) como por la IFAC (2001). Según Bianchi (2005, p. 72), “la esencia del concepto de Gobernanza Corporativa involucra la transparencia en la administración y los medios por ella utilizados para la reducción, tanto como sea posible, de la asimetría informacional existente entre aquellos que generan la información y aquellos que la utilizan”.

En un ambiente de inseguridad en relación al alineamiento de intereses y a la asimetría informacional entre agentes (propietarios y gestores), la existencia de una Controladuría puede constituir un importante mecanismo de Gobernanza Corporativa. La presencia del control como una dimensión de la gobernanza en el sector público es explicitada en las recomendaciones de la IFAC (2001), que concibe aquella función como soporte a la alta gestión para viabilizar el alcance de los objetivos organizacionales, en la eficiencia y efectividad de las operaciones, en la confiabilidad de informes internos y externos y en la conformidad en la aplicación de leyes y reglamentos.

En la visión de Bianchi (2005), el área de Controladuría puede contribuir para la mediación de los conflictos entre agentes por medio de sistema de informaciones y de mensuración de resultados, posibilitando el acceso tanto del propietario como de los gestores a informaciones sobre la *performance* de la organización y de su administración, y la transparencia sobre los productos de las acciones de los gestores, disminuyendo, así, la asimetría de la información entre sus principales usuarios. Dos de los pilares básicos de la Gobernanza Corporativa, la transparencia de las informaciones y la *accountability*, también son principios presentes en las funciones de la Controladuría.

La administración pública federal brasileña posee un órgano de control: la Controladuría General de la Unión (CGU). En ese contexto, considerando la relevancia del área de Controladuría en el atendimento a los principios básicos de la gobernanza aplicados también en la gestión pública, la presente pesquisa visa responder a la siguiente indagación: **¿Qué informaciones proporcionadas por la CGU atienden a las recomendaciones de prácticas de gobernanza en el sector público de la IFAC referentes a las dimensiones del control y de los informes externos?**

Este estudio tiene como principal objetivo investigar las informaciones proporcionadas por la CGU que atienden al tipo y al contenido de las recomendaciones de la IFAC (2001) referentes al control y a los informes externos en tanto dimensiones de gobernanza en el sector público.

Para tanto, se adoptaron procedimientos de pesquisa bibliográfica y documental, mediante estudio de textos especializados, legislaciones, normativos y portales electrónicos. En lo referente a la naturaleza del problema, se trata de un análisis cualitativo de informaciones proporcionadas en el portal electrónico de la CGU, a partir de instrumento de colecta que clasificó las informaciones en relación a las prácticas de gobernanza recomendadas por la IFAC referentes a las dimensiones del control y de los informes externos.

Se torna oportuno destacar que, cada día, las discusiones sobre el control y la transparencia del sector público ganan más destaque en el contexto brasileño, principalmente debido al proceso de convergencia de las prácticas contables vigentes en el sector público brasileño a las normas internacionales de contabilidad, apoyado en el Decreto n. ° 184, de 25/8/2008, del Ministerio de Hacienda, y en el conjunto de las Normas Brasileñas de Contabilidad aplicadas al Sector Público (NBC T SP), editadas por el Consejo Federal de Contabilidad. De esa forma, se justifica el estudio para ampliación de la discusión en torno de la temática, analizándose las informaciones evidenciadas por la CGU referentes al control y a los informes externos en tanto dimensiones de gobernanza en la gestión pública.

El estudio está estructurado en cinco tópicos, incluyendo esta Introducción. A seguir, se presenta la revisión de la literatura, contextualizándose el conflicto de agencia, la gobernanza, la Controladuría y el control en la administración pública federal. En el tercer tópico, aparece el proceder metodológico, seguido de la presentación del análisis de los resultados de la pesquisa. En el último, se presentan las consideraciones finales.

2 Referencial teórico

2.1 Conflicto de agencia y Gobernanza Corporativa

De entre los fundamentos de la Gobernanza Corporativa, se destaca el conflicto de agencia, cuyas bases conceptuales tienen raíces en el trabajo de Berle y Means (1932, como citado en Fontes Filho, 2003), presente en las organizaciones debido a la separación entre la propiedad (principal) y la gestión (administradores), que ocurre cuando los agentes relacionados con las organizaciones presentan intereses en conflicto.

Jensen y Meckling (1976), que presentaron la Teoría de la Agencia de forma de mayor alcance y definieron un relacionamiento de agencia como “un contrato en el cual una o más personas – el principal –, alistan a otra persona – el agente – para desempeñar alguna tarea en su favor, involucrando la delegación de autoridad para la toma de decisión por el agente”. Partiendo de la presuposición de que ningún individuo puede desear maximizar una función utilidad que no sea la suya, se crea el ambiente del conflicto de agencia.

Para mitigar esos problemas, surgieron los mecanismos de Gobernanza Corporativa, comprometidos en garantizar mayor transparencia de las informaciones y protección a los propietarios. En la opinión de Camargos (2007, p. 4), “históricamente, tenemos que la Gobernanza Corporativa se inició en los Estados Unidos bajo la égida de la recuperación de la transparencia (*disclosure*) y la responsabilidad de prestación de cuentas y monitoreo de los gestores de las grandes firmas”.

Abarcando una amplia base conceptual, la Gobernanza Corporativa ha sido definida como sistema, como conjunto de principios, de normas, de modelos y de prácticas, que involucra cuestiones relacionadas a las estructuras de control y poder en las organizaciones, el papel del consejo de administración de las empresas, la creación de valor para el accionista y el papel de las corporaciones en la sociedad. De acuerdo con la OECD (2004), la Gobernanza Corporativa es considerada un sistema que tanto en la empresa como en la economía contribuye para alcanzar el grado de confianza necesario al funcionamiento adecuado de una economía de mercado.

En el Brasil, el primer código sobre Gobernanza Corporativa fue elaborado, en 1999, por el Instituto Brasileño de Gobernanza Corporativa (IBGC). En su cuarta edición, el Código de las Mejores Prácticas

ticas de Gobernanza Corporativa del IBGC (2009) se basa en los principios básicos establecidos por la OCDE, representados por transparencia, equidad, prestación de cuentas (*accountability*) y responsabilidad corporativa.

La transparencia de las informaciones y la *accountability* figuran como principios y prácticas de Gobernanza Corporativa recomendadas por diversos órganos, en ámbito nacional e internacional, a ejemplo de la OCDE (OECD, 2004), del IBGC (2009), del Banco Mundial (THE WORLD BANK, 2009) y del PSC/IFAC (IFAC, 2001).

2.2 Gobernanza en el Sector Público

Iniciados en el ámbito de las empresas privadas en las últimas décadas, los debates sobre Gobernanza Corporativa se desarrollaron bajo la égida de la transparencia y de la responsabilidad de prestación de cuentas, como bases para asegurar un ambiente de mayor protección a los propietarios de las empresas en relación al alcance de los objetivos organizacionales.

Evaluaciones del papel del Gobierno en la sociedad llevadas a efecto en los últimos años, en diversos países, alteraron definiciones de relacionamientos político-administrativos en el ámbito del sector público que acarrearón una mayor cobranza de la responsabilización de los gobiernos por la prestación de cuentas (*accountability*).

En 2005, la OCDE presentó propuesta de directrices para mejores prácticas de gobernanza direccionadas para empresas estatales, a partir de los principios definidos para el sector privado, incorporando dimensiones y necesidades típicas de aquellas y del Estado, como controlador. Esos principios son (OECD, 2005):

- asegurar un marco legal y de regulación efectivo para las empresas estatales;
- el Estado actuando como propietario;
- tratamiento equitativo de los accionistas;
- relación con *stakeholders*;
- transparencia y apertura de las informaciones (*disclosure*); y
- responsabilidades del consejo de administración.

El PSC/IFAC extendió el análisis del tema Gobernanza Corporativa al contexto público, por medio del Estudio n.º 13, con orientaciones sobre principios, directrices y recomendaciones de gobernanza para entidades del sector público (IFAC, 2001). Según la IFAC (2001), en algunas jurisdicciones, la expresión “corporativa” puede ser interpretada como un término propio del sector privado. Para evitar problema de interpretación en lo referente a su uso con relación al sector público, el estudio utilizó la expresión “gobernanza” para describir lo que normalmente se refiere al sector privado como “Gobernanza Corporativa”.

La IFAC (2001) reconoce la complejidad de la aplicación del tema gobernanza al sector público y apunta que las entidades del sector público también están sujetas a la prestación de cuentas a varios *stakeholders*. Los *stakeholders* del sector público incluyen ministros, oficiales del gobierno, parlamentarios, contribuyentes, clientes y público en general, “cada uno con legítimos intereses en las entidades públicas, pero no necesariamente poseedores de derechos” (IFAC, 2001, p.1).

A pesar de los diferentes acuerdos institucionales entre países, el PSC/IFAC (2001) definió tres principios de gobernanza aplicables a entidades públicas, a saber: la transparencia, la integridad y la *accountability*; incorporó a los principios algunos conceptos de conducta que deben permear el sector público, propuestos por el Informe Nolan, elaborado en 1995 por el Comité de Estándares de Vida Pública del Reino Unido: abnegación, integridad, objetividad, *accountability*, transparencia, honestidad y liderazgo. El estudio propone un conjunto de principios y conductas para las entidades públicas, distribuidos en cuatro dimensiones de gobernanza (IFAC, 2001):

- Estándares de comportamiento – relacionados al ejercicio de liderazgo para la determinación de valores, estándares de comportamiento y cultura de la organización;
- Procesos y estructura organizacional – relacionados a la forma como la alta gestión es indicada, las responsabilidades son definidas y la organización se torna confiable;
- Control – relacionados a la institución de los controles, de manera a subsidiar el alcance de los objetivos de la entidad, la eficiencia y la efectividad de las operaciones, la confiabilidad de los informes y la conformidad con la aplicación de leyes y reglamentos;
- Informes externos – relacionados a la forma como la alta gestión de la organización demuestra su responsabilización por la administración de las finanzas públicas y desempeño en el uso de los recursos.

A partir de cada una de esas dimensiones, la IFAC propuso recomendaciones de gobernanza como buenas prácticas a ser seguidas por las entidades públicas. De acuerdo con la IFAC (2001), para prestar servicios eficientes, los órganos públicos precisan alinear flexibilidad gerencial con efectiva gobernanza y *accountability*, asegurando el alcance de los objetivos del gobierno como un todo y los legítimos intereses de los diferentes *stakeholders*.

Los principios “transparencia” y “*accountability*”, así como las dimensiones del control, son presencias permanentes en las recomendaciones de buenas prácticas de gobernanza tanto para el sector privado como para el público.

En muchos países, la responsabilidad de definir el marco de la gobernanza en el sector público es compartida entre los Poderes Legislativo y Ejecutivo, por delegación de la sociedad civil (IFAC, 2001). Al Poder Legislativo cabe la normatización, aprobación y fiscalización de las políticas, planes y presupuestos formulados por el Ejecutivo, a quien cabe la gestión de las acciones y la prestación de cuentas. Segundo la IFAC (2001), compete al Ejecutivo:

- compromiso con la economía y eficiencia de las acciones;
- mantenimiento de adecuado sistema de control interno;
- aplicación de políticas de contabilidad pública apropiadas;
- salvaguarda de activos públicos;
- mensuración de la efectividad de los programas; y
- presentación de informes de desempeño y prestación de cuentas.

En el Brasil, la administración pública está basada en disposiciones de la Constitución Federal, que tiene como bases ideológicas el principio de la igualdad de todos los hombres y de la soberanía popular, la organización del Estado de Derecho y de la independencia de los Poderes de la República (Brasil, 1988). Fundamentado en la democracia y en la realización de los derechos fundamentales, el Estado Democrático de Derecho tiene como tarea la realización del bien común, que se concretiza en el atendimento a las necesidades del pueblo, siendo ejemplos incuestionables la seguridad, la salud, la educación, la justicia, la vivienda, la alimentación, el ocio y la cultura (Coimbra, 2006).

Es función de la administración pública atender a las necesidades colectivas de la población. En el Brasil, la administración pública involucra la administración directa y la indirecta de los tres Poderes de los tres niveles de la Federación – Unión, estados, Distrito Federal y municipios –, y debe obedecer a los principios de la legalidad, de la impersonalidad, de la moralidad, de la publicidad y de la eficiencia. La fiscalización externa cabe al Poder Legislativo, ejercida por medio del Tribunal de Cuentas de la Unión (Brasil, 1988). Conforme establecido en el Decreto Ley n.º 200/67, la administración directa involucra a los ministerios y secretarías, mientras que la administración indirecta comprende las autarquías, fundaciones, empresas públicas y sociedades de economía mixta, entidades con personalidad jurídica propia que prestan servicios atribuidos por el Estado.

Una ilustración de la aplicación de la Gobernanza Corporativa (sector privado) y su extensión a entidades del sector público, tanto de la administración directa como de la indirecta, es presentada en el Figura 1.

		Órganos Públicos		
		Órganos Privados	Administración Directa	Administración Indirecta (Estatales)
Agentes	Principal	Accionista/propietario	Ciudadanos	Controlador inmediato: Gobierno Controlador indirecto: Sociedad
	Gestores	Ejecutivos	Gobernantes y dirigentes públicos	Ejecutivos
Objetivos	Del principal	Lucro, retorno de inversión, continuidad de la empresa	Bienestar social	Maximización de valor para la sociedad
	De los Gestores	Remuneración, reconocimiento	Intereses políticos	Intereses políticos y administrativos
Instrumentos de GC (visa alinear intereses)	a) Incentivos	Beneficios financieros asociados a resultados (participación en los lucros, bonos)	Dificultad de mensurar resultados (complejidad de los objetivos) y asociar beneficios	Dificultad de identificar elementos de evaluación del éxito de las entidades y del desempeño de los gestores
	b) Monitoreo del comportamiento de los gestores	Actuación del consejo de administración (representando a los propietarios), con poder para nombrar y despedir a directores y definir sus remuneraciones	Poder Legislativo y su órgano de fiscalización (Tribunal de Cuentas) – papel constitucional de aprobar PPA, LDO y LOA y fiscalizar la gestión del Ejecutivo	Actuación del consejo de administración, con representantes indicados por el gobierno se subordina a las orientaciones políticas del grupo que controla la organización

Figura 1. Especificidades de la Gobernanza Corporativa en los sectores privado y público

Fuente: Elaborado por los autores a partir de IFAC (2001) y Fontes Filho (2003).

Las informaciones del Figura 1 reflejan la complejidad de la gobernanza aplicada al sector público, apuntada por el estudio de la IFAC (2001), y tienen en cuenta las características del ambiente institucional y legal de la administración pública brasileña.

Mientras en el sector privado los agentes involucrados en el conflicto de intereses de que trata la teoría de la agencia son los accionistas/propietarios de las empresas y sus ejecutivos, en el sector público esos actores son menos personalizados, una vez que comprenden los ciudadanos como un todo, en la condición de “propietarios”, representados, en las estatales, por el controlador gubernamental y, como gestores, los gobernantes, dirigentes públicos y ejecutivos de empresas estatales, conforme muestra el Figura 1.

Los objetivos también asumen mayor complejidad en el contexto público, comparativamente al privado. Mientras el propietario en los órganos privados procura maximizar la riqueza, el retorno de su capital y la continuidad de la empresa, el “propietario” de los recursos públicos busca el bienestar social y la maximización del valor de los servicios públicos, objetivos esos de compleja mensuración.

En términos de instrumentos de gobernanza para el alineamiento de intereses y de reducción de asimetría informacional, mientras que en las empresas privadas son utilizados mecanismos de incentivo cuantificables, como, por ejemplo, beneficios financieros asociados a lucros, en las entidades públicas, por la propia complejidad de los objetivos y de la consecuente mensuración de su alcance, la utilización de los incentivos también se torna difícil. Asimismo, mientras en la empresa privada el consejo de administración actúa como representante del propietario en el monitoreo de la gestión, en el caso del gobierno, los ciudadanos delegan ese papel a sus representantes elegidos, por medio de la competencia constitucional atribuida al Poder Legislativo de fiscalizar la gestión de los recursos públicos. En el caso de las empresas estatales federales, el consejo de administración, de indicación ministerial, queda sujeto a influencias políticas de ella derivadas, lo que también torna el monitoreo más difícil o cuestionable.

2.3 La Controladuría y la Gobernanza

La función de control es considerada una dimensión interna de un sistema de gobernanza (IFAC, 2001). Según Bianchi (2005), el control organizacional es pieza clave de la buena gobernanza y las prácticas de Gobernanza Corporativa deberían ser norteadas por controles que posibiliten a los interesados por la organización concluir por la transparencia en los actos de la administración, asegurando que conflictos de intereses no interfieran en la capacidad organizacional de obtención de resultados económicos.

Una de las funciones básicas de la Controladuría es el aprovisionamiento de informaciones para subsidiar el proceso decisorio en el ámbito de una organización y colaborar con los gestores en el esfuerzo de obtención de la eficacia de sus acciones (Mosimann, 1999). Para tanto, autores, como, por ejemplo, Weibenberger (2009) y Maas y Matejka (2009), argumentan que la Controladuría abarca un conjunto de tareas altamente sofisticadas.

Las funciones de una Controladuría pasan por dimensiones multivariadas, destacándose su papel de articulación con la planificación, de subsidiar el proceso de gestión, de evaluar los resultados organizacionales, de verificar desvíos y sugerir correcciones, de ejercer el control contable, financiero y patrimonial, de sugerir mejoras para la reducción de costes, de analizar la adecuación de los recursos materiales y humanos, del control interno, control de riesgos, fiscalización y auditoría interna (Mosimann; Fisch, 1999; Oliveira; Perez Junior; Silva, 2002; Peter, 2007; Suzart; Marcelino; Rocha, 2009).

Para Borinelli (2006), la Controladuría es el órgano del sistema formal de la organización responsable por el control del proceso de gestión y por la generación y provisión de informaciones de orden operacional, económico, financiero y patrimonial, demandadas para asesorar a las demás unidades organizacionales, buscando integrar los esfuerzos de los gestores para que se obtenga un resultado organizacional sinérgico y optimizado, así como por los agentes externos que se relacionan con la empresa para la tomada de decisiones. En ese sentido, se verifica el estrecho relacionamiento entre la Controladuría y los principios y prácticas de buena gobernanza.

Roehl-Anderson y Bragg (2004) apuntan que el control representa una de las funciones esenciales de la Controladuría, cabiéndole la mensuración y la corrección del desempeño de la institución, de forma que los planes y objetivos puedan ser realizados. Para los autores, es función del control no solamente dar *feedback* de informaciones para las diversas áreas de la empresa, dentro de una visión retrospectiva, sino también mapear los sistemas, examinar cuestiones operacionales e implementar procesos de mejora para la eliminación de problemas, en una visión prospectiva de la organización, adoptando actividades preventivas para correcciones de rumbo.

De acuerdo con la IFAC (2001), el control, para actuar como una de las dimensiones de gobernanza en el sector público, debe adoptar prácticas que involucren las siguientes áreas:

- a) **Gestión de Riesgo:** definida como medida de incerteza como al alcance de los objetivos organizacionales, debiendo el riesgo ser identificado, evaluado, corregido y monitoreado. La gestión del riesgo involucra la comprensión de los objetivos organizacionales; la identificación de los riesgos asociados a la realización de esos objetivos; la evaluación de la probabilidad y del potencial impacto de riesgos específicos; el desarrollo y la implementación de programas y procedimientos para corregir los riesgos identificados; y el monitoreo y evaluación de los riesgos y de los programas a ellos relacionados.
- b) **Auditoría Interna:** a la cual compete garantizar la revisión sistemática, la evaluación y el relato de la adecuación de los sistemas gerenciales, financieros, operacionales y de control presupuestario, incluyendo, principalmente:
 - la relevancia de las políticas, planes y procedimientos establecidos y sus efectos financieros;
 - revisión de las operaciones y programas, para ser constatado si los resultados son consis-

- tentes con los objetivos y metas establecidos y si las operaciones y programas vienen siendo desempeñados como planificadas;
- la extensión de la salvaguarda de los activos en relación a desperdicios, ineficiencia administrativa, fraudes u otras causas;
 - la confiabilidad e integridad de las informaciones financieras y gerenciales y las medidas para identificar, medir, clasificar, registrar y actuar sobre esas informaciones;
 - la economía y eficiencia en la aplicación de los recursos; y
 - la integridad de los sistemas informatizados.
- c) Comité de auditoría: al cual debe ser atribuida la responsabilidad de rever, con independencia, las estructuras de control y de los procesos de auditoría externa.
- d) Controles internos: que deben ser instituidos en las organizaciones, ser operantes y tener su actuación atestiguada en los informes anuales de la entidad, cabiéndole asegurar una razonable garantía en relación al alcance de los objetivos de la organización en términos de efectividad y eficiencia de las operaciones (involucrando objetivos operacionales básicos, metas de desempeño y salvaguarda de recursos); confiabilidad de los informes financieros; y conformidad con leyes y reglamentaciones aplicables.
- e) Presupuesto: que constituye elemento esencial de planificación financiero, control y evaluación de procesos en las entidades del sector público, siendo un instrumento de dotación de recursos visando al alcance de los objetivos establecidos.
- f) Administración financiera: la cual debe proveer soporte para que los gestores administren los recursos limitados y usarlos económica y eficientemente, para la entrega de servicios.
- g) Entrenamiento: actividad que contribuye para el desempeño de la fuerza de trabajo. Refleja en la calidad de las demostraciones financieras en la medida en que está directamente relacionada a la habilidad de obtener y conservar profesionales cualificados.

Complementariamente a las funciones del control, la IFAC (2001) apunta también, como una dimensión de gobernanza en el sector público, los informes externos, y recomienda las siguientes prácticas a ellos relacionadas:

- a) Informe anual: las entidades gubernamentales deben publicar informes anuales, en un plazo razonable después del cierre del ejercicio financiero, conteniendo prestación de cuentas objetiva de sus realizaciones, comparativamente a lo previsto, y perspectivas de desempeño. Los informes deben contener también:
- declaración de la responsabilidad de los dirigentes en lo referente a la gestión de los recursos financieros y sus demostraciones; de la manutención de una efectiva estructura de control y de la adhesión a los estándares contables aplicables;
 - declaración sobre la adopción de estándares o códigos de gobernanza;
 - demostraciones financieras auditadas y parecer de los auditores.
- b) Uso de normas contables apropiadas: debe ser asegurado que las demostraciones financieras incluidas en los informes anuales sean preparadas de acuerdo con los Estándares Internacionales de Contabilidad Pública (*International Public Accounting Standards – IPSAS*) u otras referencias de normas contables, además de la legislación pertinente.

- c) Medidas de desempeño: las entidades deben establecer y relatar las medidas de desempeño para asegurar y demostrar que los recursos fueron aplicados con economicidad y utilizados eficiente y eficazmente. Las medidas de desempeño son instrumentos útiles de gestión y accountability y deben posibilitar la mensuración de los costes de programas gubernamentales. Son necesarias para usuarios internos y para usuarios externos que precisan de esas informaciones para evaluar el alcance de los objetivos de la entidad, la forma como los recursos fueron empleados y las necesidades de inversiones. Esas informaciones deben ser auditadas.
- d) Auditoría externa: las entidades gubernamentales deben mantener un relacionamiento objetivo y profesional con los auditores externos. Debe haber una discusión entre el comité de auditoría y los auditores externos sobre la extensión de la confianza en la auditoría interna y cuestiones significativas, como la revisión de demostrativos financieros y algún otro trabajo atribuido al comité de auditoría o por este supervisado.

2.4 Administración Pública, el Control y la Controladuría General de la Unión (CGU)

La redemocratización en el Brasil, a partir de 1985, generó un aumento de la presión democrática de la sociedad civil sobre las acciones del Estado y, debido a las redefiniciones del Estado Moderno que ocurrían en otros países, la reforma administrativa entró en la agenda política brasileña (Cardoso, 2006). Principios de eficiencia en la gestión de órganos de la administración pública, la utilización de instrumentos de planificación y evaluación de resultados fueron aspectos incorporados en la Constitución Federal (Brasil, 1988).

Algunos instrumentos de planificación gubernamental fueron instituidos por la Constitución Federal (CF), destacándose el Plan Plurianual (PPA), las Directrices Presupuestarias (LDO) y los Presupuestos Anuales (LOA). El PPA representa el programa de gobierno para cuatro años, con objetivos y valores propuestos para el período, indicando las fuentes de recursos y las categorías económicas de gastos, por programa, con metas e indicadores para comprobación de la meta. La LDO tiene la finalidad de orientar la elaboración de los presupuestos y procura sintonizar la LOA con las directrices, objetivos y metas de la administración pública, establecidas en el PPA. La LOA, que comprende los presupuestos fiscal, de la seguridad social y de inversiones de las empresas estatales, contiene la discriminación de los ingresos y gastos anuales, evidenciando el programa de trabajo del gobierno de acuerdo con los objetivos y metas propuestos en el PPA, según las directrices establecidas por la LDO en la Constitución Federal (Brasil, 1988).

El control fiscal-financiero pasó a incorporar principios, como el de la transparencia, de la *accountability* y de la responsabilidad fiscal, después la promulgación de la Ley de Responsabilidad Fiscal (LRF) (Ley Complementaria n.º 101, de 4/5/2000), que reglamentó el artículo constitucional sobre las finanzas públicas. La LRF preceptúa como principales ejes que fortalecen la administración pública: la planificación, la transparencia, el control y la responsabilidad en la gestión fiscal de los recursos públicos y prestación de cuentas. Como instrumentos de control fiscal, la LRF estableció informes de acompañamiento de metas fiscales, programación financiera y límites de gastos. Como medida de transparencia, la LRF determinó la amplia divulgación, en audiencias públicas, de los planes y presupuestos; de las prestaciones de cuentas; del Informe Resumido de la Ejecución Presupuestaria; y del Informe de Gestión Fiscal (Brasil, 2000).

La fiscalización y el control interno en la administración pública también sufrieron reformas en sus funciones por la CF, incorporándose aspectos más gerenciales, como la perspectiva de la economicidad en el gasto público, además de los aspectos más tradicionales de la legalidad y de la legitimidad, de la eficiencia de la gestión y de la evaluación de metas y programas gubernamentales. El Art. 70 de la CF (Brasil, 1988) determina que la fiscalización contable, financiera, Presupuestaria, operacional y patrimonial de la Unión y de las entidades de la administración directa e indirecta, será ejercida por el Congreso Nacional, mediante control externo, y por el sistema de control interno de cada Poder.

El control externo, de competencia del Congreso Nacional, al nivel federal, es ejercido por el Tribunal de Cuentas de la Unión. Sobre el control interno, la CF determina, en el Art. 74 (Brasil, 1988), que los poderes Legislativo, Ejecutivo y Judicial deben mantener sistema de control interno de forma integrada.

La estructura organizacional del control en la administración pública brasileña pasó por varias etapas. En 1986, fue creada la Secretaría del Tesoro Nacional (STN), que pasó a comandar el movimiento financiero de la Unión y las Secretarías de Control Interno (Ciset). Al subordinar el órgano central de control a la STN, ese modelo rompió uno de los principios básicos de cualquier sistema de control, que es la segregación de las funciones contables y de auditoría de la función financiera (Silva, 2003). En 1994, fue creada la Secretaría Federal de Control (SFC), vinculada al Ministerio de Hacienda, y, en 2003, fue creada la Controladuría General de la Unión (CGU), en cuya estructura fue integrada la SFC.

La CGU tiene por competencia asistir directa e inmediatamente a la Presidencia de la República en lo referente a los asuntos que, en el ámbito del Poder Ejecutivo, se relacionen a la defensa del patrimonio público y al incremento de la transparencia de la gestión, por medio de las actividades de control interno, auditoría pública, corrección, prevención y combate a la corrupción y oidoría (CGU, 2009). Su estructura comprende cuatro órganos que componen los sistemas de integridad del Gobierno federal (CGU, 2009):

- Secretaría Federal de Control (SFC), responsable por el Sistema de Control Interno;
- Corregeduría General de la Unión, por el Sistema de Corrección;
- Defensoría del pueblo General de la Unión, por las unidades de Oidor; y
- Secretaría de Prevención de la Corrupción e Informaciones Estratégicas, por la función de prevención y combate a la corrupción del Poder Ejecutivo.

Cabe a la CGU, por medio de la SFC, hacer auditorías y fiscalizaciones para verificar cómo es aplicado el dinero público. Es su responsabilidad evaluar la ejecución de los presupuestos de la Unión, fiscalizar la implementación de los programas de gobierno y hacer auditorías sobre la gestión de los recursos públicos federales a cargo de órganos y entidades públicos y privados. También debe elaborar la prestación de cuentas anual de la Presidencia de la República a ser sometida al Congreso Nacional (Brasil, 1988).

Las vertientes de la transparencia y de la responsabilización por la prestación de cuentas a los ciudadanos (propietarios), pilares de la gobernanza y de la Controladuría, son explicitadas en los textos legales, normativos y programáticos que tratan del control en el ámbito de la administración pública federal, en general, y de la CGU, en particular.

3. Metodología

Llevándose en cuenta el objetivo del estudio, la pesquisa, del tipo exploratorio, adopta los procedimientos bibliográfico y documental, con abordaje cualitativa de los datos que, según Richardson (2008), consiste en comprender las características de determinado fenómeno o situación, por medio de análisis profundizados, en vez de producir medidas cuantitativas.

Durante la pesquisa exploratoria, el contacto con los asuntos *Controladuría y gobernanza en el sector público* sirvió de base para la realización del estudio. Así, por medio de análisis bibliográfico, fueron explotados los conceptos de Controladuría, gobernanza en el sector público, y, en especial, las recomendaciones del Comité del Sector Público (PSC), de la Federación Internacional de Contadores (IFAC).

La presente pesquisa utiliza informaciones obtenidas a partir de fuentes públicas divulgadas por la CGU. Por tanto, se constituye en pesquisa documental, basada en las informaciones divulgadas en el portal electrónico de la CGU y en documentos públicos, y de naturaleza cualitativa, en la medida en que utiliza el análisis de contenido para investigar las informaciones divulgadas referentes al control y a los informes externos, según las recomendaciones de la IFAC (2001).

La pesquisa en el portal electrónico de la CGU fue realizada en septiembre de 2009, consultándose los siguientes informes:

- sobre la evaluación de la ejecución de programas de gobierno; auditorías anuales de prestación de cuentas; auditorías y operaciones especiales; procesos de tomas de cuentas especiales;
- de fiscalización a partir de sorteos, de 2008;
- de gestión de la CGU, 2008;
- de evaluación del PPA 2008-2011, referente a las acciones de la CGU;
- de gestión fiscal del 1^{er} cuatrimestre de 2009; y
- de prestación de cuentas la Presidencia de la República (acciones del gobierno y Balance General de la Unión), 2008.

La aplicación del análisis de contenido observó las tres fases del método, según Bardin (2004): (1) pre-análisis; (2) explotación del material; y (3) tratamiento de los resultados. En el pre-análisis, se hizo una lectura superficial de los documentos. En la explotación más detallada, el análisis de las informaciones se dio en dos etapas: en la primera etapa fueron identificadas las informaciones de la CGU, involucrando: a) la estructura general de su forma de presentación, en términos de clasificación por área; b) el tipo de información presentada en cada grupo de asunto; y c) el objetivo de los respectivos contenidos y abordajes de las informaciones que, por pertinencia, se relacionan al tema de este artículo. La segunda etapa consistió en el análisis comparativo de las informaciones con las recomendaciones de la IFAC de prácticas de gobernanza en el sector público, en lo que atañe a las dimensiones del control y de los informes externos. Fueron consideradas las recomendaciones cuyas prácticas son susceptibles de verificación por medio de las informaciones contenidas en el portal electrónico de la CGU, comprendiendo aquellas correspondientes a gestión de riesgo, auditoría interna, presupuesto y gestión financiera e informes externos.

Para el tratamiento de los datos (fase 3), las informaciones fueron mapeadas en instrumento propio de colecta, que, primeramente, registró los informes puestos a disposición. A continuación, en los informes disponibles, fue analizado y registrado el contenido de las informaciones allí contenidas, relativamente a los aspectos de las prácticas de gobernanza recomendadas por la IFAC, en las dimensiones control e informes externos. El empleo del análisis de contenido posibilitó la identificación de ausencias y presencias de las informaciones.

4. Análisis de los resultados

Las informaciones presentadas en el portal electrónico de la CGU están dispuestas de acuerdo con las áreas correspondientes a cada uno de los cuatro órganos que integran su estructura organizacional: auditoría y fiscalización; prevención de la corrupción; corrección; y oidoría.

Constituyen objeto de interés de esta pesquisa las informaciones que se concentran en las áreas de auditoría y fiscalización y de prevención de la corrupción, las cuales son presentadas, en el portal electrónico, contemplando el siguiente objetivo básico:

- a) Evaluación de programas de gobierno – son hechos comentarios resumidos sobre puntos abordados en las fiscalizaciones de trece programas federales, pero los informes no son presentados.
- b) Auditorías y operaciones especiales – se refieren a acciones de control en objetos seleccionados en que se identifique un estándar de desvíos e irregularidades, pudiendo ser compartidas con otros órganos de defensa del Estado, como la Policía Federal y el Ministerio Público. Las informaciones presentadas son comentarios resumidos sobre la naturaleza de las acciones realizadas.

- c) Auditoría de prestación de cuentas – se destina a verificar las informaciones prestadas por los administradores públicos federales y analizar los actos y hechos de la gestión, con vistas a inscribir el proceso de prestación de cuentas anual a ser sometido a juzgamiento por el TCU. Las informaciones proporcionadas se refieren a la legislación y a la evolución de la cantidad de auditorías realizadas, durante el período de 2002 a 2008, no estando disponibles los informes de cada entidad gestora de la administración pública federal, a la excepción del propio informe de la CGU.
- d) Procesos de toma de cuentas especiales – se refieren a los procesos analizados por la CGU con cuentas consideradas irregulares y, por tanto, encaminados al TCU para juzgamiento. Es proporcionado informe conteniendo las siguientes informaciones: el nombre del órgano y del responsable por la ejecución de los recursos; valores a ser restituidos al Tesoro Nacional; y el motivo de la instauración del proceso de toma de cuentas especiales.
- e) Prestación de cuentas de la Presidencia de la República – presenta el desempeño anual del Poder Ejecutivo federal, acompañado de informes y demostrativos financieros. Contempla aspectos de la política económico-financiera del Gobierno federal, de la ejecución de los presupuestos, de las acciones de cada carpeta ministerial, de las providencias adoptadas en relación a las recomendaciones del TCU y al análisis de los principales aspectos contenidos en el Balance General de la Unión.
- f) Informe de gestión fiscal – se trata de informe instituido por la LRF, que debe ser consolidado a cada cuatro meses, conteniendo informaciones relativas al gasto total con personal, deuda consolidada, concesión de garantías y operaciones de crédito. Los informes son consolidados por la STN y evaluados, en lo referente a la consistencia de los datos, por la Secretaría Federal de Control Interno de la CGU.
- g) Informes de fiscalización a partir de los sorteos públicos – se trata de fiscalizaciones especiales, realizadas en estados y municipios, referentes a aplicaciones de recursos públicos federales. Tales informes están disponibles en la página de la CGU.
- h) Acceso al Portal de la Transparencia – se trata de puesta a disposición a cualquier ciudadano, sin necesidad de uso de contraseña, de consulta a informaciones sobre la transferencia de recursos públicos federales a cada uno de los estados y municipios y directamente al ciudadano, como, por ejemplo, los beneficios del programa Ayuda Familiar, así como sobre los gastos realizados por el propio Gobierno federal en compras o contratación de obras y servicios.

El Figura 2 presenta una síntesis de las informaciones divulgadas por la CGU agrupadas en las dimensiones de gobernanza Control e Informes Externos, según las recomendaciones de la IFAC (2001).

	Áreas/Informaciones	Disponibilidad de la Información		
		Si	Parcialmente	Não
A. Dimensión de Gobernanza: Control	I. Gestión de Riesgo			
	1. Los riesgos de incerteza en relación al alcance de los objetivos del gobierno son identificados e informados			X
	II. Auditoría Interna			
	1. Informes de auditoría interna		X	
	III. Comitê de Auditoria			
	1. La existencia y la actuación del comité son informadas			X
	IV. Controles Internos			
	1. Tiene su actuación informada			X
	V. Presupuesto y Gestión Financiera			
	1. Informes sobre ejecución presupuestaria	X		
2. Informes sobre ejecución financiera	X			
VI. Entrenamiento				
1. Realización de entrenamiento del <i>staff</i> es informada			X	
B. Dimensión de Gobernanza: Informe Externo	I. Informe Anual			
	1. Informe anual de prestación de cuentas del gobierno	X		
	II. Uso de Estándares Contables Apropriados			
	1. La adopción de estándares internacionales contables es informada			X
	III. Medidas de Desempeño			
	1. Medidas de mensuración de costes y de economicidad en la aplicación de los recursos públicos son informadas			X
	IV. Auditoría Externa			
1. Relacionamiento entre el comité de auditoría y la auditoría externa es informado			X	

Figura 2. Informaciones divulgadas por la CGU, agrupadas en las dimensiones de gobernanza Control e Informes Externos, recomendadas por la IFAC (2001)

Fuente: Elaborado por los autores.

El análisis del contenido de las informaciones puestas a disposición por la CGU en cumplimiento a las recomendaciones de la IFAC (2001) demuestra que:

a) En lo referente a la dimensión del control:

- Gestión de riesgo – no hay informe específico con el abordaje recomendado por la IFAC acerca de la exposición de los riesgos referentes a la incertidumbre en relación al alcance de los objetivos del gobierno como un todo, en términos anuales y plurianuales, en el caso, a partir de las prioridades y metas definidas en el PPA y en la LOA. El informe anual de prestación de cuentas de la Presidencia de la República presenta los resultados de programas y acciones de cada entidad, comparativamente a las metas definidas en la LOA, pero no hay una evaluación del grado de alcance de los objetivos de gobierno, asumidos ante los ciudadanos (propietarios) en términos globales y plurianuales, no hay explicitación de los riesgos que puedan venir a comprometerlos. No se trata de un informe de auditoría

que mapee riesgos de incerteza en relación al alcance de objetivos. Alguna indicación de riesgo en la aplicación de recursos es encontrada en los informes de fiscalizaciones realizadas en los estados y municipios seleccionados por sorteo público, aunque tengan como objetivo la verificación de aspectos puntuales, no constituyendo informe específico de abordaje de riesgo, en la dimensión y en la perspectiva recomendadas por la IFAC (2001).

- Auditoría interna – la puesta a disposición de informes de auditoría interna atiende parcialmente a las recomendaciones de la IFAC (2001), una vez que no todos son divulgados, pero solamente los informes de fiscalización de la aplicación de recursos federales, en estados y municipios, a partir de sorteos públicos. Los demás informes de auditoría interna, como el de prestación de cuentas de gestión de cada entidad federal, de evaluación de programas de gobierno y de auditorías especiales, no están disponibles en el portal electrónico de la CGU.
- Comité de auditoría – la información no es puesta a disposición, ni hay identificación de la existencia de ese comité en la estructura de la CGU, en los términos propuestos por la IFAC (2001).
- Control interno – las informaciones puestas a disposición por la CGU no mencionan la adecuación de las estructuras y la actuación del control interno de los órganos del Poder Ejecutivo federal, conforme recomendación de la IFAC (2001), en el sentido de que los órganos de gobierno establezcan y tornen operativas directrices de control interno y reporten su efectividad en informes anuales.
- Presupuesto y gestión financiera – la CGU atiende a las recomendaciones en esa área, por medio de las informaciones divulgadas en el informe anual de prestación de cuentas de la Presidencia de la República y en el informe cuatrimestral de gestión fiscal, uno de los informes exigidos por la LRF.
- Entrenamiento – la IFAC recomienda el entrenamiento del *staff* como contribución para la calidad de los trabajos en el área de control. Las informaciones del portal electrónico de la CGU no especifican las actividades de entrenamiento de su *staff*.

b) En relación a la dimensión de los informes externos:

- Informe anual – la recomendación de la IFAC (2001) es atendida mediante puesta a disposición de los informes de prestación de cuentas anual de la Presidencia de la República. Aunque los informes de gestión de cada entidad, individualizados, no estén puestos a disposición, las informaciones son contempladas en el informe de prestación de cuentas como un todo.
- Normas contables apropiadas – no hay referencia en relación al atendimento a los estándares internacionales de contabilidad pública. Hay sólo la información de que las demostraciones contables atienden a los dispositivos de la Ley n.º 4.320/64, que instituye normas para elaboración de los balances públicos, y de la Resolución n.º 750/93, del Consejo Federal de Contabilidad, en relación a la observancia de los principios contables.
- Medidas de desempeño – no hay informe específico con ese abordaje, en los términos recomendados por la IFAC (2001), o sea, conteniendo la mensuración de costes de programas gubernamentales y la demostración de la economicidad en la aplicación de los recursos públicos.

- Auditoría externa – no hay información sobre la existencia del comité de auditoría y su relacionamiento con la auditoría externa, conforme recomendación de la IFAC (2001). Las informaciones disponibles en el portal electrónico de la CGU apuntan que las recomendaciones del TCU, órgano de control externo, sean tratadas en los informes de auditoría interna.

Las informaciones puestas a disposición por la CGU que atienden íntegra o parcialmente al tipo de información recomendada por la IFAC (2001) son, por tanto, aquellas referentes a los informes de auditoría interna; al presupuesto y gestión financiera; y al informe anual de gobierno. Sin embargo, no contemplan el alcance de los aspectos de contenido recomendados por aquel órgano internacional, en cada una de sus respectivas dimensiones, conforme presentado en el Figura 3.

	Informes/Aspectos analizados	Información atiende aspectos recomendados por la IFAC		
		Si	Parcialmente	No
A. Dimensión de Gobernanza: Control	I. Auditoría Interna – informes informan:			
	1. relevancia de las políticas, planes y procedimientos y sus efectos financieros			X
	2. revisión de los programas para comprobar si los resultados son consistentes con objetivos establecidos y desempeños planificados		X	
	3. extensión de la salvaguarda de los activos en relación a desperdicios, ineficiencia administrativa, fraudes etc.	X		
	4. confiabilidad/integridad de las informaciones gerenciales y financieras y medidas para identificar, medir, clasificar, reportar y actuar sobre las informaciones	X		
	5. economía y eficiencia en el uso de los recursos		X	
	6. integridad de los sistemas informatizados			X
	II. Presupuesto y Gestión Financiera – informes evidencian:			
	1. La aplicación de los recursos destinados en relación a los objetivos establecidos	X		
	2. el equilibrio de las finanzas públicas	X		
B. Dimensión de Gobernanza: Relatorio Externo	I. Informe Anual - informe anual del gobierno informa:			
	1. los resultados anuales de la gestión de las entidades	X		
	2. los responsables por la gestión presupuestaria, financiera y operacional			X
	3. la adecuación de la estructura de control interno de los órganos			X
	4. la adopción de estándares o códigos de gobernanza			X
	5. el informe de la auditoría en las demostraciones financieras			X

Figura 3. Adecuación de las informaciones divulgadas por la CGU a los aspectos recomendados por la IFAC (2001)

Fuente: Elaborado por los autores.

En lo tocante a la auditoría interna, la recomendación es que los informes informen sobre la relevancia de las políticas y planes establecidos y sus efectos financieros; los resultados de programas y acciones y su consistencia con los objetivos y metas establecidos; la extensión de la salvaguarda de los activos en lo referente a desperdicios, ineficiencia administrativa, fraudes u otras causas; la confiabilidad e integridad de las informaciones financieras y gerenciales; las medidas de la auditoría para identificar, medir, clasificar, registrar y actuar sobre esas informaciones; la economía y eficiencia en la aplicación de los recursos; y la integridad de los sistemas informatizados.

Los aspectos referentes a la forma de utilización de los activos en relación a la salvaguarda contra desperdicios, ineficiencia y fraudes y a la verificación de la confiabilidad de las informaciones y medidas

de gestión atienden a las recomendaciones de la IFAC (2001). En los aspectos relacionados al desempeño de programas, el atendimento es solamente parcial, una vez que los informes de evaluación de programas no están puestos a disposición en la internet, restringiéndose el análisis de ese aspecto a los informes de fiscalización de la aplicación de recursos en estados y municipios escogidos en sorteo. En esos informes de fiscalización, muy a pesar de que no tengan como foco el desempeño de programas específicos, son verificados actos de gestión a ellos relacionados. El atendimento a recomendaciones de la IFAC (2001) también es parcial en el aspecto relacionado a la evaluación de la economía y eficiencia en el uso de los recursos. Los informes de fiscalizaciones en los estados y municipios, al verificar actos de gestión, apuntan eventuales medidas antieconómicas adoptadas derivadas de no conformidad normativa, a ejemplo de actos de gestión en procedimientos licitatorios, en que pese a no ser auditorías enfocadas en la evaluación de la economicidad en la aplicación de los recursos, a partir de estándares de mensuración de costes.

En relación a los informes de ejecución presupuestaria y financiera, la recomendación de la IFAC (2001) es que sean proporcionados informes que evidencien la aplicación de los recursos destinados en relación a los objetivos establecidos y la situación en términos de equilibrio de las finanzas públicas. Ese aspecto de la recomendación es atendido en los informes proporcionados por la CGU, establecidos por la LRF, y en las demostraciones presupuestarias y financieras que componen la prestación de cuentas anual del gobierno.

En lo tocante al informe anual del gobierno, se verifica que sólo el aspecto referente a la demostración de los resultados de gestión de las entidades atiende a las recomendaciones de la IFAC (2001). Los demás aspectos – indicación de los responsables por la gestión presupuestaria, financiera y operacional; adecuación de la estructura de control interno de los órganos; adopción de estándares o códigos de gobernanza; y presentación del informe de la auditoría en las demostraciones financieras – no son atendidos.

La confrontación de las informaciones proporcionadas por la CGU con las recomendaciones de la IFAC (2001) de prácticas de gobernanza en el sector público, en lo tocante a las dimensiones del control y de los informes externos, lleva a verificar que hay una variación en el grado de atendimento, sea en términos del tipo o del contenido.

5. Consideraciones finales

El presente artículo investigó las informaciones divulgadas por la CGU, en su portal electrónico, que atienden al tipo y al contenido de las recomendaciones de la IFAC (2001) referentes al control y a los informes externos, en tanto que dimensiones de gobernanza en el sector público.

En las organizaciones públicas, la aplicación de mecanismos de Gobernanza Corporativa, originalmente concebidos en el ámbito de las empresas privadas, se torna más compleja debido a la múltiple gama de sus objetivos, políticos, económicos y sociales, a las restricciones externas de varios órdenes y a la variedad y especificidades de sus *stakeholders*. El PSC/IFAC desarrolló estudio extendiendo el análisis del tema Gobernanza Corporativa al contexto público. El control y la puesta a disposición de informes externos fueron considerados dimensiones de gobernanza en el sector público.

La pesquisa reveló que hay un reconocimiento explícito de la CGU sobre la responsabilidad del gobierno en relación a la transparencia y la *accountability*, y un nivel de divulgación de gran alcance de informaciones referentes a gastos públicos, como aquellas puestas a disposición en el Portal de la Transparencia y en los informes de fiscalizaciones hechas en los estados y municipios escogidos por medio de sorteo público.

Sin embargo, el estudio mostró que hay una variación en el nivel de atendimento de las informaciones divulgadas por la CGU al tipo y al contenido de las recomendaciones de la IFAC (2001). Las informaciones relacionadas a la auditoría interna, a los informes presupuestarios y financieros y a los informes anuales de gobierno son las que atienden, total o parcialmente, al tipo de recomendaciones de la IFAC (2001). Las que no atienden al tipo de información recomendada por la IFAC (2001) son aquellas relacionadas a la gestión de riesgo, al comité de auditoría, a la actuación del control interno, al entrenamiento y al uso de estándares internacionales de contabilidad pública.

Las informaciones que atienden al tipo recomendado y también a los aspectos de contenido son aquellas referentes a los informes presupuestarios y financieros. Las informaciones relacionadas a la auditoría interna y al informe anual de prestación de cuentas del gobierno contemplan parcialmente el contenido recomendado por la IFAC (2001).

Cabe destacar, que, aunque embrionaria, la presente pesquisa señala aspectos relevantes de las informaciones divulgadas por la CGU, en su portal electrónico, referentes al tipo y al contenido de las recomendaciones de la IFAC (2001) relacionadas al control y a los informes externos, en tanto que dimensiones de gobernanza en el sector público revelan la importancia de la temática como focos de futuras pesquisas. De esa forma, con vistas a futuros estudios, se recomienda una investigación similar de las informaciones divulgadas por las Controladorías de los estados y municipios brasileños. Se sugiere asimismo un estudio más amplio de las informaciones divulgadas por los órganos de la administración indirecta.

6. Referencias

- Bardin, L. (2004). *Análise de conteúdo*. Lisboa: Edições 70.
- Bianchi, M. (2005). *A Controladoria como um mecanismo interno de Governança Corporativa e de redução dos conflitos de interesse entre principal e agente*. Disertación, Universidade do Vale do Rio dos Sinos, São Leopoldo, RS, Brasil.
- Decreto Lei n. 200, de 25 de fevereiro de 1967* (1967). Dispõe sobre a organização da Administração Federal. Brasília, DF: Poder Executivo. Recuperado el 30 marzo, 2009 de http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del0200.htm
- Constituição Federal* (1998). Brasília, DF: Senado Federal.
- Lei Complementar n. 101, de 04 de maio de 2000* (2000). Dispõe sobre a Lei de Responsabilidade Fiscal. Brasília, DF: Poder Legislativo. Recuperado el 16 abril, 2009 de <https://www.tesouro.fazenda.gov.br/pt/responsabilidade-fiscal/mais/lrf-lei-de-responsabilidade-fiscal>
- Portaria nº 184, de 25 de agosto de 2008* (2008). Dispõe sobre as diretrizes a serem observadas no setor público. Diário Oficial da União. Brasília, DF: Ministério da Fazenda. Recuperado el 30 maio, 2009 de http://www.tesouro.fazenda.gov.br/legislacao/download/contabilidade/PortMF_184_2008
- Borinelli, M. L. (2006). *Estrutura conceitual básica de Controladoria: sistematização à luz da teoria e da prática*. Tesis Doctoral, Programa de pós-graduação em Ciências Contábeis, Universidade de São Paulo, São Paulo, SP, Brasil.
- Camargos, M. A. De, & Helal, D. H. (2007, septiembre). Remuneração executiva, desempenho econômico-financeiro e a estrutura de Governança Corporativa de empresas brasileiras. Anales del *Encontro Anual da Associação Nacional dos Programas de Pós-Graduação em Administração*, Rio de Janeiro, RJ, Brasil, 31.
- Cardoso, F. H. (2006). Reforma do estado. In L. C. B. Pereira & P. Spink (Org.). *Reforma do estado e administração pública gerencial*. Rio de Janeiro: FGV.
- Coimbra, F. M. (2006, junio). Estado democrático de direito e controle da atividade estatal: breves notas sobre a Controladoria-geral da união. *Revista da Faculdade de Direito de Campos*, 7(8), 335-357.
- Controladoria Geral Da União. (2009). Recuperado el 22 septiembre, 2009 de <http://www.cgu.gov.br/>
- Fontes Filho, J. R. (2003, octubre). Governança organizacional aplicada ao setor público. Anales del *Congreso Internacional del Clad Sobre La Reforma Del Estado y de La Administración Pública*, Panamá, 8.
- Instituto Brasileiro de Governanças Corporativas. (1999). *Código das melhores práticas*. São Paulo: IBGC. Recuperado el 20 septiembre, 2009 de <http://www.ibgc.org.br/CodigoMelhoresPraticas.aspx>

- Instituto Brasileiro de Governanças Corporativas. *Código das melhores práticas de Governança Corporativa* (4a ed.). São Paulo: IBGC
- Instituto Brasileiro de Governanças Corporativas. (2009). Recuperado el 10 octubre, 2009 de <http://www.ibgc.org.br/home.asp>
- International Federation of Accountants. (2001). *Governance in the public sector: a governing body perspective*. Recuperado el 14 mayo, 2009 de <http://www.ifac.org/sites/default/files/publications/files/study-13-governance-in-th.pdf>
- Jensen, M. C., & Meckling, W. H. (1976). Theory of the firm: managerial behavior, agency costs and ownership structure. *Journal of Financial Economics*, 3(4), 305-360.
- Maas, V. S., & Matejka, M. (2009). Balancing the Dual Responsibilities of Business Unit *Controllers*: Field and Survey Evidence. *Accounting Review*, 84(4), Recuperado el 03 marzo, 2010 de http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=963141
- Mosimann, C., & Fisch, S. (1999). *Controladoria: seu papel na administração de empresas* (2a ed.). São Paulo: Atlas.
- Oliveira, L., Perez Junior, J. H., & Silva, C. A. S. (2002). *Controladoria estratégica*. Sao Paulo: Atlas.
- Organisation for Economic Co-Operation and Development. (2004). The OECD principles of corporate governance. France: OECD. Recuperado el 14 agosto, 2009 de <http://www.oecd.org/dataoecd/1/42/33931148.pdf>
- Organisation for Economic Co-Operation and Development. (2005). *OECD guidelines on corporate governance of state-owned enterprises*. France: OECD Publishing. Recuperado el 20 agosto, 2009 de <http://www.oecd.org/dataoecd/46/51/34803211.pdf>
- Peter, M. G. A. (2007). *Controladoria na administração pública: um estudo fundamentado no Activity Based Costing*. Fortaleza: Edições UFC.
- Portal da Transparência. (2009). Recuperado el 23 septiembre, 2009 de <http://www.portaltransparencia.gov.br/sobre/>
- Richardson, R. J. (2008). *Pesquisa social: métodos e técnicas* (3a ed.). São Paulo: Atlas.
- Roehl-Anderson, J. M., & Bragg, S. M. (2004). *Controllership - The Work of the Managerial Accountant*. (7a ed.). New Jersey: Wiley.
- Silva, L. M. da. (2003). *Contabilidade governamental: um enfoque administrativo*. São Paulo: Atlas.
- Suzart, J. A. da S., Marcelino, C. V., & Rocha, J. S. da. (2009). *As instituições brasileiras de Controladoria pública - teoria versus prática*. Recuperado el 23 septiembre, 2009 de <http://www.congressosp.fipecafi.org/artigos92009/77.pdf>
- The World Bank. *Reports on the observance of standards and codes – ROSC*. Recuperado el 25 abril, 2009 de <http://www.worldbank.org/ifa/rosc.html>
- Weibenberger, B. E. (2009). *Introduction to the controlling function*. Justus Liebig University Giessen Department of Business Administration and Economics, Alemanha. Recuperado de <http://migre.me/bOsu4>