

repec

Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade

Journal of Education and Research in Accounting

Revista de Educación e Investigación en Contabilidad

REPeC, Brasília, v. 7, n. 1, ene./mar. 2013

Disponível em linha em www.repec.org.br

Fecha de publicación: 29 de marzo de 2013

EQUIPO EDITORIAL

CUERPO DIRECTIVO

Juarez Domingues Carneiro, Presidente do Conselho Federal de Contabilidade (CFC), Brasil
José Martonio Alves Coelho, Presidente da Fundação Brasileira de Contabilidade (FBC), Brasil
María Clara Cavalcante Bugarim, Presidente da Academia Brasileira de Ciências Contábeis (ABRACICON), Brasil

COMITE DE POLÍTICA EDITORIAL

Antonio Carlos Dias Coelho, Doutor, Universidade Federal do Ceará (UFC), CE, Brasil
Edgard B. Cornachione Jr., Ph.D., Universidade de São Paulo (USP), SP, Brasil
Ernani Ott, Doutor, Universidade do Vale do Rio dos Sinos (Unisinos), RS, Brasil
Ilse Maria Beuren, Doutora, Universidade Regional de Blumenau (FURB), SC, Brasil
Jorge Katsumi Niyama, Doutor, Universidade de Brasília (UNB), DF, Brasil
Jacqueline Veneroso Alves da Cunha, Doutora, Universidade Federal de Minas Gerais (UFMG), MG, Brasil
Valcemiro Nossa, Doutor, Fundação Instituto Capixaba de Pesquisas em Contabilidade, Economia e Finanças (Fucape), ES, Brasil

EDITOR RESPONSABLE

Valcemiro Nossa, Doutor, Fundação Instituto Capixaba de Pesquisas em Contabilidade, Economia e Finanças (Fucape), ES, Brasil

EDITORES ADJUNTOS

Carlos Renato Theóphilo, Doutor, Universidade Estadual de Montes Claros (Unimontes), MG, Brasil
Flávia Zóbboli Dalmácio, Doutora, Universidade de São Paulo (USP), SP, Brasil
Romualdo Douglas Colauto, Doutor, Universidade Federal do Paraná (UFPR), PR, Brasil
Vera Maria Rodrigues Ponte, Doutora, Universidade Federal do Ceará (UFC), CE, Brasil

CUERPO EDITORIAL CIENTÍFICO

Adriano Rodrigues, Doutor, Universidade Federal do Rio de Janeiro (UFRJ), RJ, Brasil
Alfredo Sarlo Neto, Doutor, Universidade Federal do Espírito Santo (UFES), ES, Brasil
Aneide Oliveira Araujo, Doutora, Universidade Federal do Rio Grande do Norte (UFRN), RN, Brasil
Cláudio Parisi, Doutor, Fundação Escola de Comércio Álvares Penteado (FECAP), SP, Brasil
Edilson Paulo, Doutor, Universidade Federal da Paraíba (UFPB), PB, Brasil
Eduardo Schiehl, PhD, HEC Montreal, Canada
Fernando Caio Galdi, Doutor, Fundação Instituto Capixaba de Pesquisas em Contabilidade, Economia e Finanças (Fucape), ES, Brasil
Jeronymo José Libonati, Doutor, Universidade Federal de Pernambuco (UFPE), PE, Brasil
Jorge Eduardo Scarpin, Doutor, Universidade Regional de Blumenau (FURB), SC, Brasil
José Alonso Borba, Doutor, Universidade Federal de Santa Catarina (UFSC), SC, Brasil
Lauro Brito de Almeida, Doutor, Universidade Federal do Paraná (UFPR), PR, Brasil
Leandro Cañibano, Doutor, Universidad Autónoma de Madrid, Espanha
Lino Martins da Silva, Doutor, Universidade Estadual do Rio de Janeiro (UERJ), RJ, Brasil
Luis Eduardo Afonso, Doutor, Universidade de São Paulo (USP), SP, Brasil
Luis Lima Santos, Doutor, Instituto Politécnico de Leiria (IPL), Portugal
Maise de Souza Ribeiro, Doutora, Universidade de São Paulo de Ribeirão Preto (USP-RP), SP, Brasil
Márcia Martins Mendes De Luca, Doutora, Universidade Federal do Ceará (UFC), CE, Brasil
Marcos Antonio Souza, Doutor, Universidade do Vale do Rio dos Sinos (Unisinos), RS, Brasil
Milanez Silva de Souza, Doutor, Universidade Federal do Amazonas (UFAM), AM, Brasil
Sonia Maria da Silva Gomes, Doutora, Universidade Federal da Bahia (UFBA), BA, Brasil

CONSULTORES AD HOC

Lista publicada anualmente em el último número de la Revista

REVISIÓN DE LENGUA PORTUGUESA

María do Carmo Nóbrega, Conselho Federal de Contabilidade (CFC), Brasil

REVISIÓN DE LENGUA INGLESA

Milton Coelho, Positive Idiomas
Clarissa Brocca, Positive Idiomas

REVISIÓN DE LENGUA ESPAÑOLA

Juan Canellas, Positive Idiomas

ESAMEN DE LAS NORMAS

María do Carmo Nóbrega, Conselho Federal de Contabilidade (CFC), Brasil

PREPARACIÓN/REVISIÓN DE META INFORMACIÓN

Valcemiro Nossa, Doutor, Fundação Instituto Capixaba de Pesquisas em Contabilidade, Economia e Finanças (Fucape), ES, Brasil

DIAGRAMACIÓN

Thiago Luis Gomes, Conselho Federal de Contabilidade (CFC), Brasil
Tiago Castro Silva, Icep Brasil

BIBLIOTECARIA

Lúcia Helena Alves de Figueiredo, Conselho Federal de Contabilidade (CFC), Brasil

ASISTENTE EDITORIAL

Rosangela Bekman dos Santos, Conselho Federal de Contabilidade (CFC), Brasil

Esta revista ofrece acceso libre inmediato a su contenido, por internet en el sistema SEER, facilitando gratuitamente el conocimiento científico al público con vistas a su democratización.

La REPeC está utilizando el Sistema Electrónico de Edición de Revistas (SEER) como medio de gerenciamiento del periódico.

El Sistema Electrónico de Edición (SEER) fue traducido y adaptado del Open Journal Systems (OJS) por el Instituto Brasileño de Información en Ciencia y Tecnología (IBICT). Ese software libre, desarrollado por la Universidad British Columbia de Canadá, tiene como objetivo dar asistencia en la edición de periódicos científicos en cada una de las etapas del proceso, desde la sujeción y evaluación de los consultores hasta la publicación on-line y su indexación.

Disponibile en línea en: <http://www.repec.org.br>

© CFC – Conselho Federal de Contabilidade – 2013



Conselho Federal de Contabilidade (CFC)
SAS quadra 5, bloco J, Edifício CFC – CEP: 70070-920 – Brasília-DF
e-mail: repec@cfc.org.br

REPeC : Revista de Educación e Investigación en Contabilidad [recurso eletrônico] / Conselho Federal de Contabilidade – V.1, n.1 (dic. 2006 /mar. 2007)- . -- Brasília: CFC, 2007-.

Trimestral
ISSN: 1981-8610
Modo de acesso: <http://www.repec.org.br>

1. Ciências Contábeis 2. Contabilidade I. Conselho Federal de Contabilidade II. Título.

CDU-657

Formulario Catalográfico elaborado por la Bibliotecária Lúcia Helena Alves de Figueiredo CRB 1/1.401

Editorial

Apreciados Lectores,

Dando continuación a algunas mudanzas con vistas a la mejoría de la Revista, la novedad de este año es la adopción de las normas de la *American Psychological Association* (APA), en lo que se refiere a las citas y referencias bibliográficas, además de un nuevo design visual para la Revista.

En esta edición, los artículos publicados cuentan con autores de las siguientes localizaciones: Paraná, Santa Catarina, Ceará, Minas Gerais y Rio Grande do Sul. En cada edición, procuraremos seleccionar autores de diferentes localizaciones, evitando la concentración regional a lo largo del año. Tres de los artículos publicados involucran al Sector Público.

El primer artículo de esta edición, de autoría de *Fernando Batista Fontana, Carlos Alberto Diehl, Marcos Antonio de Souza y Clea Beatriz Macagnan*, titulado **“Un Estudio sobre las Publicaciones Contables bajo el Foco de la Semiótica”**, procuró analizar las contribuciones de la utilización de las enseñanzas de la semiótica en la Contabilidad, por medio del análisis de contenido realizado sobre los artículos publicados a respecto del asunto en los siguientes congresos: Asociación Brasileña de Costes, USP de Controladuría y Contabilidad y Encuentros de la ANPAD, además de 22 revistas científicas internacionales de Contabilidad.

Con el objetivo de comprender los aspectos existenciales precedentes al ingreso en la universidad, se publica el segundo artículo con el título **“Dificultades y perspectivas de los Estudiantes de Ciencias Contables de la Universidad Federal de Paraná Según el Perfil Socio-Educacional”**, de los autores *Laurindo Panucci-Filho, Ademir Clemente, Alceu Souza y Marcia Maria dos Santos Bortolucci Espejo*. Las evidencias llevan a la conclusión de que los grupos tienen dificultades percibidas y perspectivas profesionales distintas entre sí.

El trabajo siguiente de los autores *Sandro César Bortoluzzi, Marivânia Rufatto da Silva, Sandra Rolim Ensslin y Leonardo Ensslin*, titulado **“Estructuración de un Modelo de Evaluación de Desempeño para la Gestión del Curso de Ciencias Contables de la Universidad Tecnológica Federal de Paraná”**, por medio de un estudio de caso exploratorio, tuvo por objetivo estructurar un modelo de Evaluación de Desempeño para el curso de Ciencias Contables que integre las perspectivas de la evaluación interna y de la externa por medio de la Metodología Multi-criterio de Apoyo a Decisión Constructivista (MCDA-C).

El cuarto artículo con el título **“Reflexión sobre las normas de finanzas públicas: enfoque sobre concesión de beneficios por medio de renuncia de ingresos públicos”**, de autoría de *Romualdo Douglas Colauto, Carla Márcia Botelho Ruas, Rita de Cássia Teixeira Pires y Paulolinto Pereira*, evidencia algunos avances en relación a la renuncia de ingresos en el Brasil, por medio de restricciones impuestas por la LRF, por metodología creada por la STN y por la fiscalización de los Tribunales de Cuentas.

La quinta publicación trata de la **“Controladuría como Instrumento de Gobernanza en el Sector Público”**, de los autores *Mônica Clark Nunes Cavalcante* y *Márcia Martins Mendes De Luca*. Utilizando la pesquisa bibliográfica y documental, el estudio objetivó identificar qué informaciones proporcionadas 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, como dimensiones de gobernanza en el sector público.

El último artículo de esta edición, titulado **“Gobernanza Pública y Gobernabilidad: *Accountability* y *Disclosure* posibilitadas por la Contabilidad Aplicada al Sector Público como Instrumento de Sostenibilidad del Estado”**, de autoría de *Antonio Gonçalves Oliveira*, *Hilda Alberton Carvalho* y **Dayane Paretti Corrêa**, tuvo como objetivo discutir la importancia de la Contabilidad Aplicada al Sector Público como herramienta útil a la efectividad de la Gobernanza y de la Gobernabilidad Públicas adherentes a una visión de sostenibilidad aplicable a la Gestión del Estado.

Por fin, me gustaría destacar que al Profesor Romualdo Douglas Colauto, Editor Adjunto de la REPeC, le fue publicado un artículo en esta edición. Vale resaltar, no obstante, que el artículo había sido aprobado para publicación en una fecha anterior a la invitación para asumir esta posición en la REPeC. Informo asimismo que el artículo fue tramitado por el proceso de evaluación *double blide review* con total independencia y exención.

A todos, ¡una buena lectura!

Prof. Dr. Valcemiro Nossa
Editor General

Un Estudio sobre las Publicaciones Contables bajo el Foco de la Semiótica

Resumen

Este artículo tuvo por objetivo analizar las contribuciones de la utilización de las enseñanzas de la semiótica en la Contabilidad. El desarrollo efectivo de la semiótica como ciencia moderna, cuyo objeto es toda forma de lenguaje, solamente fue reconocido entre los siglos XVIII y XIX. Desde entonces, diversos autores se dedicaron a estudiar este tema, utilizando la semiótica como un instrumento de análisis de otras ciencias. La Contabilidad, vista como una ciencia, es clasificada por muchos autores como un lenguaje, y así puede ser analizada a través de los preceptos de la semiótica. Este estudio utiliza la pesquisa bibliográfica y el análisis de contenido realizado sobre los artículos publicados a respecto del asunto en los siguientes congresos: Asociación Brasileña de Coste, USP de Controladuría y Contabilidad y Encuentros de la ANPAD. Además de ellos, también se pesquisó en 22 revistas científicas internacionales de Contabilidad. El estudio concluye que tanto en congresos brasileños como en revistas científicas internacionales ha habido pocas contribuciones teóricas y, principalmente, prácticas sobre el uso de la semiótica en la Contabilidad.

Palabras Clave: Contabilidad; Semiótica; Análisis del discurso.

Fernando Batista Fontana

Máster en Ciencias Contables (UNISINOS), Profesor de la Universidad de Vale do Rio dos Sinos (UNISINOS). **Contacto:** Av. Unisinos, 950, Bairro Cristo Rei, São Leopoldo, RS, Brasil, CEP: 93022-000. *E-mail:* fbfontana@unisinos.br

Carlos Alberto Diehl

Doctor en Ingeniería de Producción (UFSC / HEC-Montreal), Profesor del Programa de Posgraduación en Ciencias Contables de la Unisinos. **Contacto:** Av. Unisinos, 950, Bairro Cristo Rei, São Leopoldo, RS, Brasil, CEP: 93022-000. *E-mail:* cd@unisinos.br

Marcos Antonio de Souza

Doctor en Controladuría y Contabilidad (USP), Profesor del Programa de Posgraduación en Ciencias Contables de la Unisinos. **Contacto:** Av. Unisinos, 950, Bairro Cristo Rei, São Leopoldo, RS, Brasil, CEP: 93022-000. *E-mail:* marcosas@unisinos.br

Clea Beatriz Macagnan

Doctora en Creación, Estrategia y Gestión de Empresas (Universidad Autónoma de Barcelona), Coordinadora del Programa de Posgraduación en Ciencias Contables de la Unisinos. **Contacto:** Av. Unisinos, 950, Bairro Cristo Rei, São Leopoldo, RS, Brasil, CEP: 93022-000. *E-mail:* clea@unisinos.br

1. Introducción

De acuerdo con Watzlawack, Beavin y Jackson (1971), el primer axioma de la comunicación afirma que es imposible no comunicarse. Cada persona, objeto, fuerza u organización permanece continuamente comunicando. Esa comunicación ocurre, muchas veces, involuntariamente, porque ella trasciende el límite de la escrita o del habla y puede presentarse por medio de otras formas de expresión. Existe un condicionamiento histórico que ha llevado a la impresión de que las únicas formas de conocimiento del mundo son aquellas vehiculadas por la lengua, en su manifestación como lenguaje verbal, oral y/o escrito (Santaella, 1983). Saussure (2006) sustenta este entendimiento al tratar sobre el prestigio que existe de la escrita sobre el habla, siendo una de sus explicaciones para ese fenómeno la impresión causada por las imágenes gráficas de las palabras, como un objeto sólido y permanente, más adecuado que el sonido del habla para constituir la lengua a través de los tiempos.

Todas las cosas se comunican de alguna forma, sea por el sonido, color, modo, o desempeño, estableciendo un sentido, un significado. La consecuencia de ese hecho elemental – que el mundo tenga sentido – es que el comportamiento (o también la ausencia de comportamiento) de cada persona u organización es una potencial fuente de comunicación (Volli, 2004). En ese contexto, los preceptos de la semiótica pueden ser aplicados y así contribuir con toda y cualquier ciencia, pero, principalmente, con las que utilizan lenguajes propios, como, por ejemplo, la Contabilidad. “La semiótica tiene dupla relación con las ciencias: ella es, simultáneamente, una ciencia entre las ciencias y un instrumento de las ciencias” (Morris, 1976, p. 10).

En esta perspectiva, este estudio tuvo por objetivo analizar las contribuciones de la utilización de los conocimientos de la semiótica en la elaboración de estudios científicos en Contabilidad. La relevancia está en la identificación de la laguna existente de trabajos que utilicen la teoría o la práctica de semiótica en la Contabilidad, tema este bastante relevante debido al potencial de esta ciencia como instrumento de auxilio al avance de otras ciencias.

El artículo inicia con esta introducción, seguida de la revisión de literatura sobre el tema semiótica y su conexión con la Contabilidad. Inmediatamente, es presentada la metodología utilizada en el estudio. A seguir, son relacionados los resultados obtenidos de la pesquisa y su interpretación. Para cerrar, el artículo presenta las consideraciones finales sobre el asunto y las referencias utilizadas para su desarrollo.

2. Semiótica y conexión con la Contabilidad

Este capítulo presenta una revisión de literatura sobre Semiótica, con el intuito de entender su relación con la Contabilidad.

El vocablo semiótica viene de la raíz griega *semeïon*, que significa signo. En el origen histórico de las ciencias, es preciso distinguir el desarrollo de una semiótica propiamente dicha y las tendencias de una semiótica *avant la lettre*, o sea, antes de su desarrollo en una mayor completitud. La semiótica propiamente dicha fue inaugurada por filósofos como John Locke (1632-1704) y Johann Heinrich Lambert (1728-1777). Ya la semiótica *avant la lettre* comprende todas las investigaciones sobre la naturaleza de los signos, de la significación y de la comunicación en la historia de las ciencias. Esas investigaciones tuvieron su inicio con el origen de la filosofía (Nöth, 1995). Esa fase de la semiótica *avant la lettre* estuvo presente en reflexiones muy antiguas, época en que se ocupaban con signos y con el lenguaje. Desde los presocráticos Platón y Aristóteles, como los Estoicos, Agostinho y la propia Escolástica, además de toda la filosofía moderna, a partir de Descartes (Nöth, 1995; Volli, 2000).

Existe una dupla relación entre los signos y la ciencia. Los signos y la ciencia están inextricablemente conectados, pues, simultáneamente, la ciencia ofrece a los hombres signos más confiables y expresa sus propios resultados en un sistema de signos (Morris, 1994).

El desarrollo efectivo de la semiótica, como ciencia moderna, solamente fue reconocido entre los siglos XVIII y XIX. Primeramente abordada por el lingüista Ferdinand de Saussure y por el filósofo, ma-

temático y lógico, Charles Sanders Peirce. De esa forma, la semiótica actual asumió dos corrientes diferentes; (a) la corriente estructural, derivada de Saussure; (b) la semiótica interpretativa derivada del filósofo Peirce. Desde las contribuciones de esos autores, diversos estudiosos buscaron desarrollar y mejorar las ideas y conceptos formados, destacándose de entre ellos los trabajos de: Louis Hjelmslev, Claude Lévi-Strauss, Algirras J. Greimas y Umberto Eco, para citar algunos (Nöth, 1995).

La corriente estructural abordada por Saussure entiende el lenguaje por la distinción de lo social y de lo individual. Mientras lo social recae en la lengua, es en el habla que se encuentra lo individual. La lengua (lenguaje menos el habla) “se presenta al individuo como un sistema preexistente, una institución social que acumuló históricamente una serie de valores y sobre la cual, en principio, el individuo no tiene ninguna ascendencia como individuo” (Coelho 1990, p. 18). Por tanto, la lengua se configura por un sistema de reglas establecido por una dada sociedad, mientras el habla es un proceso que da existencia concreta a la lengua. Este es un sistema de signos que expresan ideas, como, por ejemplo: la escrita, el alfabeto de los sordomudos, los ritos simbólicos, las formas de pulidez y las señales militares. Esa definición de lengua coloca esa corriente en el campo de estudio de la semiótica, ya que es formada por un sistema de signos, perteneciendo así a un lenguaje. Esta perspectiva teórica explicita la relación entre la lengua y el habla.

Lengua y habla: cada uno de estos dos términos sólo saca evidentemente su definición plena del proceso dialéctico que une uno al otro: no hay lengua sin habla y no hay habla fuera de la lengua. (...) La lengua y el habla están, por tanto, en una relación de comprensión recíproca; de un lado, la lengua siendo la suma colectiva de marcas individuales, sólo puede ser incompleta en el nivel de cada individuo aislado; la lengua existe perfectamente sólo en la ‘masa hablante’ (Barthes, 2006, p.19).

El signo lingüístico es definido por la unión no de una cosa y una palabra, sino un concepto y una imagen acústica, o mejor, un significante y un significado. La imagen acústica no es un sonido material, una cosa puramente física, pero la impresión psíquica dejada por este sonido, registrada con base en nuestros sentidos, así tal imagen es sensorial (Saussure, 2006).

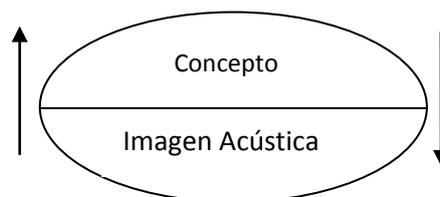


Figura 1. Signo

Fuente: Saussure (2006).

De esa forma, en la concepción de Saussure, el signo es un esquema binario, como una entidad formada por dos partes. Ahora, en otra perspectiva, la semiótica interpretativa, el signo es una entidad tríade. Según Peirce (2008), hay un tercer elemento que denominó *interpretante*. Lo que denota que la relación signica debe ser entendida como triádica, y no binaria como propuesto por Saussure. Por tanto, el concepto de signo por la perspectiva de Saussure es formado por la relación entre dos elementos y por la perspectiva de Pierce por tres elementos.

En la perspectiva de Peirce, el signo puede ser así definido:

el proceso en que algo funciona como signo puede denominarse *semiosis*. (...) este proceso implica tres (o cuatro) factores: lo que actúa como signo, aquel a que el signo alude, y el efecto que produce en determinado intérprete en virtud del cual la cosa en cuestión es un signo para él (Morris, 1994, p. 27).

La composición del signo sería así definida: el *vehículo signico*, el *designatum* y el *interpretante* (Morris, 1994). De acuerdo con Eco (2009), la definición de Peirce ofrece un algo más; ella no requiere que sea emitida con intención y producida de forma artificial, como condición necesaria para la definición del signo. La tríade de Peirce puede asimismo ser aplicada a fenómenos sin emisor humano, pero que tenga un destinatario necesariamente humano.

A partir de esas conceptualizaciones iniciales, se puede comprender que el campo de la semiótica es toda forma de lenguaje, en toda la forma de comunicación. Para Santaella (1983, p. 13), “la semiótica es la ciencia que tiene por objeto de investigación todos los lenguajes posibles, o sea, que tiene por objetivo el examen de los modos de constitución de todo y cualquier fenómeno como fenómeno de producción de significación y de sentido”. La importancia del estudio de la semiótica es dada a partir del presupuesto de que sin información no hay transmisión de mensaje, no permitiendo diversas acciones subsecuentes, como la planificación, la reproducción, el proceso y el control (Santaella, 1983). La semiótica es la base de la comprensión de las principales formas de la actividad humana, pues ofrece un lenguaje general, aplicable a cualquier otra forma de comunicación y, consecuentemente, aplicable al lenguaje de toda y cualquier ciencia (Morris, 1994).

Vale esclarecer que, aunque tengan algunas semejanzas con la semiótica, el tema “análisis del discurso” establece otra mirada sobre la comunicación.

El análisis del discurso trabaja, tal como el análisis de contenido, con unidades lingüísticas superiores a la frase (enunciados).

No obstante, como su objetivo releva de la misma dimensión que el objetivo puramente lingüístico del cual ella deriva por extensión – formular las reglas de encadenamiento de las frases, o sea, al fin y al cabo describir las unidades (las macro-unidades que son los enunciados) y su distribución – es difícil situarla en la contigüidad (e incluso en el lugar) del análisis del contenido (Bardin, 2009, p. 46).

Por tanto, en el caso del análisis del discurso, la unidad de análisis es el enunciado y, no, el signo en sí, como es el caso de la Semiótica.

El sentido de relación entre Contabilidad y Semiótica se fundamenta a partir de la perspectiva que se mira la primera. En ese sentido, importa rever el entendimiento sobre la Contabilidad que posibilita esta relación. La Contabilidad es una ciencia que engloba un conjunto de conocimientos sistematizados, con principios y normas propias. Básicamente, su función es registrar, clasificar, demostrar, auditar y analizar todas las mutaciones del patrimonio de las organizaciones, con la finalidad de proporcionar informaciones relevantes a sus gestores para la toma de decisiones, así como las demás personas con intereses en la organización (Franco, 1996). Este hacer contable obedece a procedimientos específicos que la caracterizan y la definen. En otras palabras, se configura por un lenguaje propio, un sistema de códigos, que atienda a las particularidades específicas de la ciencia contable. Eso ocurre inclusive cuando ella utiliza solamente números. Mientras en el lenguaje matemático la negatividad del número dos es así representada “-2”, en la Contabilidad es por otro signo “(2)”. Ejemplos como ese pueden ilustrar diferencias del lenguaje contable en relación al otro, como también sustenta el entendimiento de que la Contabilidad puede ser clasificada como un lenguaje.

Hendriksen y Van Breda (1999, p. 29), al disertar sobre el tema, afirman que “la Contabilidad es un lenguaje. Muchos la consideran como el lenguaje de los negocios (...); los números y las clasificaciones contables varían en lo que dice respecto a la interpretación que puede ser hecha por el lector de informes contables”. La Contabilidad, básicamente, utiliza lenguaje propio para transmitir los hechos registrados a todos los usuarios interesados en esas informaciones (Anthony, Hawkins & Merchant, 1975; Ijiri, 1975; Belkai, 1995). Al entender la Contabilidad como lenguaje de los negocios, ella podría estar relacionada con la Semiótica. Una vez que, como destaca Santaella (1983), la Semiótica es una ciencia que posibilita el estudio sobre todos los lenguajes, ella podría ayudar en los estudios contables, entre ellos, la relación con los usuarios y el sistema normativo, para citar ejemplos de orientación de pesquisa.

3. Consideraciones metodológicas

Esta pesquisa se caracteriza como bibliográfica, en la medida en que analiza artículos publicados en los congresos y en los periódicos internacionales. Ella se configuró por dos momentos: primero, fueron revisadas las publicaciones en congresos nacionales y la segunda, en revistas científicas internacionales. El Figura 2 presenta breve caracterización de los congresos.

Evento	Características
Congreso Brasileño de Costes (CBC)	Principal evento relacionado al área de costes empresariales del Brasil. Su 1ª edición fue en 1994.
Encuentro de la Asociación Nacional de Posgraduación y Pesquisa en Administración	Actualmente es el mayor evento brasileño científico y académico del área de administración del país. Su 1ª edición fue en 1976.
Congreso USP de Controladuría y Contabilidad	Promueve el debate de ideas innovadoras sobre la teoría y la práctica de Controladuría y Contabilidad. Su 1ª edición ocurrió en 2001.

Figura 2. Breve caracterización de los Congresos

Fuente: Asociación Brasileña de Costes (2009), Asociación Nacional de Posgraduación y Pesquisa en Administración (2009), y Congreso de la USP de Controladuría y Contabilidad (2009).

La colecta de evidencias se dio a partir de los archivos electrónicos de los referidos congresos, en los siguientes períodos así distribuidos: de la 1ª a la 15ª edición, de 1994 a 2008, del Congreso Brasileño de Costes; de la 22ª a la 32ª edición, de 1998 a 2008, del Encuentro de la Asociación Nacional de Posgraduación y Pesquisa en Administración; y de la 1ª a la 8ª edición, de 2001 a 2008, del Congreso de la USP de Controladuría y Contabilidad. Los archivos electrónicos fueron obtenidos en las respectivas páginas en internet o en CD-ROM de los congresos. Con relación al Encuentro de la Asociación Nacional de Posgraduación y Pesquisa en Administración (EnAnpad), dada la existencia de amplio número de temáticas, más específicamente al área de Administración, la pesquisa se restringió a los artículos de la temática Contabilidad, a saber:

- Contabilidad y Control Gerencial (CCG)
- Finanzas y Contabilidad (FIC)
- Contabilidad (CON)

Para los demás congresos, utilizaron todas las temáticas, revisando sus publicaciones.

Para la selección de los artículos, fue realizado un análisis de ellos, con base en la identificación de palabras, en los títulos enunciados y en sus respectivos resúmenes. Fueron pesquisadas las siguientes palabras: (1) semiótica; o (2) análisis del discurso. Todos los artículos que poseían esas palabras fueron colectados íntegramente y analizados para validación de los que atendían al objeto de esta pesquisa. Los archivos válidos seleccionados formaron el cuerpo de análisis.

En un segundo momento, fue realizada pesquisa en los periódicos internacionales, a partir de la base de referencia EBSCOHost, que pone a disposición para consulta la base de datos *Business Source Complete*. Fueron considerados válidos solamente los artículos indexados como científicos por la base de datos, disponibles con textos completos, con publicación a partir del año de 1990 y limitados a los principales periódicos específicos de la temática contable (22). La pesquisa fue realizada con los siguientes términos: *Semiotic, semiologic, sign, discourse analysis, language theory*, en los campos: título, resumen y palabras clave de los artículos, combinados con los términos *accounting, accountancy y book keeping*.

4. Resultados

4.1 Resultados de la pesquisa en los eventos brasileños

La pesquisa buscó identificar obras que hayan abordado los conocimientos de la Semiótica como instrumento de análisis en estudios en el área contable. Así, fueron identificados 7 artículos, todos ellos en el idioma portugués, distribuidos en cada congreso, conforme presentado en las Tablas de 1 a 3.

Tabla 1

Publicaciones Semiótica en el Congreso Brasileño de Costes

Año	Edición	Cantidad de artículos semiótica	Cantidad Total de Artículos
1994	1	0	27
1995	2	0	88
1996	3	0	46
1997	4	0	51
1998	5	0	79
1999	6	0	120
2000	7	0	166
2001	8	1	157
2002	9	1	183
2003	10	0	140
2004	11	0	251
2005	12	0	350
2006	13	0	212
2007	14	0	238
2008	15	0	259
Totales		2	2.367

Fuente: Asociación Brasileña de Costes (2009).

En el Congreso Brasileño de Costes (Tabla 1), en sus diversas ediciones, fueron encontrados dos artículos que atendieron a los criterios de la pesquisa. Ellos representan un 0,08% sobre el total de artículos del congreso, considerando sus 15 ediciones.

Tabla 2

Publicaciones Semiótica en el Congreso EnAnpad

Año	Edición	Cantidad de Artículos Semiótica	Cantidad Total de Artículos
1998	2	0	12
1999	3	0	10
2000	4	0	21
2001	5	0	23
2002	6	1	47
2003	7	0	57
2004	8	0	70
2005	9	0	70
2006	10	0	71
2007	11	1	94
2008	12	0	70
Totales		2	545

Fuente: Asociación Nacional de Posgraduación y Pesquisa en Administración (2009).

En el Congreso EnAnpad (Tabla 2), también fueron encontrados dos artículos, equivaliendo al 0,37% del total de artículos del congreso, considerando sus 11 ediciones. Fueron encontrados tres artículos que atendieron a los criterios de la pesquisa, representando un 0,37% del total de artículos de las 8 ediciones del Congreso de la USP de Controladuría y Contabilidad (Tabla 3).

Tabla 3

Publicaciones Semiótica Congreso USP Controladuría y Contabilidad

Año	Edición	Cantidad de Artículos Semiótica	Cantidad Total de Artículos
2001	1	1	74
2002	2	0	85
2003	3	0	101
2004	4	2	100
2005	5	0	100
2006	6	0	150
2007	7	0	120
2008	8	0	84
Totales		3	814

Fuente: Congreso de la USP de Controladuría y Contabilidad (2009).

Se percibe que, aunque sea pequeña la participación del tema en relación a la cantidad de trabajos presentados en todos los congresos, ella señala la emergencia de ese tipo de estudio. Su pequeña expresividad podría significar la falta de reconocimiento sobre el potencial de contribución en el desarrollo científico de la Ciencia Contable. Además de eso, el tradicional hermetismo del área y el desconocimiento del instrumento pueden haber desestimulado la inserción de esa forma de mirar la Contabilidad.

En el Figura 3, están presentados los títulos de los siete artículos encontrados, clasificados por congreso, año y edición.

Evento	Año	Edición	Título
CBC	2001	8	Una Mirada Fenomenológica sobre la "res" de la Logística Contable en la Identificación de los Costes
CBC	2002	9	La Formación del Contador de Costes Ambientales
EnAnpad	2002	6	Reflexiones sobre la Dimensión Semiótica del Análisis de Balances: Una Contribución a la Optimización de Decisiones de Crédito
EnAnpad	2007	11	Tratamiento Contable de los Proyectos de Crédito Carbono en el Brasil: Un Estudio Exploratorio
USP	2001	1	La Información Contable y el Orden Social: Una Contribución de las Teorías Semióticas y de la Comunicación
USP	2004	4	Mensuración de la Semiótica en la Codificación de las Demostraciones Contables por Medio de Redes Neuronales
USP	2004	4	La Responsabilidad Social de la Contabilidad para los Estudiantes Universitarios

Figura 3. Títulos de los Artículos

Fuente: Asociación Brasileña de Costes (2009), Asociación Nacional de Posgraduación y Pesquisa en Administración (2009), y Congreso de la USP de Controladuría y Contabilidad (2009).

Por las informaciones del Figura 3, se puede verificar la diversidad de asuntos que fueron abordados con el uso de la semiótica o del análisis del discurso como soporte, no pudiendo ser destacado cualquier estándar.

En un análisis sobre el contenido de los artículos, se identificó que cuatro de ellos tenían como objetivo destacar el potencial de la teoría semiótica como herramienta de estudio de los asuntos pesquisados/estudiados, sugiriendo su utilización. En otras palabras, no presentan contribuciones de aplicaciones prácticas o modelos. La aplicación práctica fue contemplada en tres artículos: dos de ellos como análisis del discurso, uno en el Congreso EnAnpad y otro en el Congreso de la USP; y el tercero como Semiótica, en el Congreso de la USP.

La densidad sobre el contenido y complejidad en el entendimiento sobre la semiótica, en sus diferencias, podría configurarse como una barrera, dificultando su aplicabilidad en los estudios en Ciencias Contables. Esa dificultad podría originarse también en la propia formación del investigador, que posee un sesgo más cuantitativo que cualitativo. Esas suposiciones podrían ser examinadas en estudios más específicos.

4.1.1 Los autores de los artículos

La Tabla 4 presenta la distribución de los autores por artículos, como forma de evidenciar la participación de ellos en el desarrollo del tema.

Tabla 4

Autores más presentes en los eventos, por artículo

Orden	Autor	Número de autorías	%	% Acum.
1	Masayuki Nakagawa	4	21,1	21,1
2	Antônio Manoel R. De Carvalho	2	10,5	31,6
3	José Maria Dias Filho	2	10,5	42,1
4-14	Anísio Candido Pereira, Edgard Monforte Merlo, Horacio Accioly Junior, Ivan Ricardo Peleias, João Bosco Segreti, Luiz Panhoca, Marcelo Botelho da Costa Moraes, Marcelo Seido Nagano, Marcelo Theoto Rocha, Nelson Satio Bito y Olga Maria Panhoca da Silva	1	57,9 (5,2/ cada)	100
Total		19		

Fuente: Asociación Brasileña de Costes (2009), Asociación Nacional de Posgraduación y Pesquisa en Administración (2009), y Congreso de la USP de Controladuría y Contabilidad (2009).

En media, fueron 2,7 autores por artículo (Tabla 5). La mayor concentración de autores por artículo son dos autorías, encontradas en el 42,8% de los casos (equivalente a tres artículos). Los otros cuatro artículos poseen en su autoría uno, tres, cuatro y cinco autores.

Tabla 5

Cantidad de autores por artículo

Número de Autores	Frecuencia	%	% Acum.
1	1	14,2	14,2
2	3	42,8	57,1
3	1	14,2	71,4
4	1	14,2	85,7
5	1	14,2	100,0
Total	7		

Fuente: Asociación Brasileña de Costes (2009), Asociación Nacional de Posgraduación y Pesquisa en Administración (2009), y Congreso de la USP de Controladuría y Contabilidad (2009)

En un análisis más específico sobre el contenido de los artículos, fueron identificados 2 artículos, del Congreso de la USP, elaborados por un total de nueve autores. En los dos artículos encontrados en el EnAnpad, son siete autores y, en los dos artículos encontrados en el Congreso ABC, la autoría fue de sólo 3 autores. Ahora, vale destacar que el Congreso de la ABC fue el único que no presentó ninguna aplicación práctica de la teoría.

4.1.2 Referencias

No fueron computadas las obras sin pertinencia al tema de pesquisa del trabajo. Sin embargo, fueron consideradas las obras tradicionales de Contabilidad que proporcionan soporte a la clasificación de la Contabilidad como un lenguaje.

Tabla 6

Obras más usadas como referencias

	Obra	Citaciones	%	% Acum
1	HENDRIKSEN, Eldon S., BRENDA, Michael F. Van. Teoria da Contabilidade. São Paulo: Atlas, 1999.	12	16,2	16,2
2	FINANCIAL ACCOUNTING STANDARDS BOARD. Statement of Financial Accounting Concepts n° 2, Qualitative Characteristics of Accounting Information, May 1980.	7	9,4	25,6
3	DIAS FILHO, J. M. Características qualitativas da informação contábil: O problema da compreensibilidade à luz da teoria semiótica e da comunicação. Dissertação de Mestrado, USP, 2001.	6	8,1	33,7
4	IUDÍCIBUS, Sérgio de. Teoria da Contabilidade. 5 Ed. São Paulo: Atlas, 1997.	5	6,7	40,5
5	PRETTO, Clea B.M. E NAKAGAWA, Masayuki. Semiótica e contabilidade: uma perspectiva interdisciplinar. São Leopoldo - RS 2000.	3	4,0	44,5
6	MORRIS, Charles W. Fundamentos da Teoria dos Signos. Rio de Janeiro: Eldorado Tijuca, 1976.	2	2,7	47,3
7	SANTAELLA, Lúcia. O que é semiótica. São Paulo: Brasiliense, 1983.	2	2,7	50,0
8	MARCHESE, Amauri B. Comunicação: fator estratégico na gestão empresarial. Revista ESPM, 2000.	2	2,7	52,7
9	CARVALHO, Antônio M. R. e NAKAGAWA, Masayuki. Um olhar fenomenológico sobre a "res" da logística contábil na identificação dos custos. In VII congresso Brasileiro de Custos - ABCustos Outubro: 2001.	2	2,7	55,4
10	ETHERIDGE, Harian Lynn. An examination of Semiotic Theories of Accounting Accruals. Unpublished Ph.D. Dissertation, Louisiana State University, 1991.	2	2,7	58,1
11	BELKAOUI, Ahmed Riahi. The linguistic shaping of accounting. Quorum Books, Westport, Connecticut: London, 1995.	2	2,7	60,8
12	CROPLEY, D. H. Towards formulating a semiotic theory of measurement information. Measurement, 1998.	2	2,7	63,5
13	DUNN. C. L.; GRABSKI, S. V. Perceived semantic expressiveness of accounting systems and task accuracy effects. International Journal of Accounting Information Systems. N. 1, p. 79-87, 2000.	2	2,7	66,2
14	PANHOCA, L.; ACCIOLY JR, H.; SILVA, O.M.P.; NAKAGAWA, M. A representação dos signos "contabilidade, custos e investimento": um enfoque da semiótica. In Anais VIII Congresso Del Instituto Internacional de Custos. Punta Del Este, Uruguay: Nov. 2003.	2	2,7	68,9
15	REINERT, M. Alceste, une méthodologie d'analyse des données textuelles et une application. Bulletin de méthodologie sociologique, (28) p. 24-54, 1996.	2	2,7	71,6
16	NAKAGAWA, Masayuki; PRETTO, Clea Beatriz Macagnan. An interdisciplinary view of accountancy in Brazil, In: Asian-Pacific Conference on International Accounting Issues, 12th. Anais. China, 2000.	2	2,7	74,3
17	MOST, K.S. Accounting Theory. 2ª ed. Columbus, Ohio: Grid, 1982.	2	2,7	77,0
	Total	57		

Fuente: Asociación Brasileña de Costes (2009), Asociación Nacional de Posgraduación y Pesquisa en Administración (2009), y Congreso de la USP de Controladuría y Contabilidad (2009).

Los datos fueron obtenidos después de una equalización de las referencias, respetándose la edición y el año de las obras, en razón de la diversidad de formas de referenciado. Otro aspecto importante del tratamiento de los datos es que no fueron consideradas aquellas referencias listadas, pero no citadas en el texto de los artículos, porque se entendió que ellas no fueron utilizadas en el trabajo. La obra más citada, considerándose todos los artículos, es el libro Teoría de la Contabilidad, de autoría de Eldon S. Hendriksen y

Michael F. Van Breda, con doce citas. En segundo lugar, aparece la norma n.º 2 del FASB. En tercer lugar, con seis citas, aparece la disertación de máster de José Maria Dias Filho, titulada “Características cualitativas de la información contable: el problema de la comprensibilidad a la luz de la teoría de la semiótica y de la comunicación”. El cuarto lugar es ocupado por el libro Teoría de la Contabilidad, de Sérgio de Iudícibus. En quinto lugar, aparece el artículo “Semiótica y contabilidad: una perspectiva interdisciplinaria”, de Pretto y Nakagawa (2000). Solamente en sexto lugar, aparece el libro Fundamentos de la Teoría de los Signos, de Charles W. Morris, la primera obra de la relación que trata específicamente del asunto Semiótica.

Varias referencias sobre teoría contable usadas en los textos, entre las cuales diversas de las clásicas, sustentan tratar la Contabilidad como el lenguaje de los negocios. Una vez que ella puede ser así considerada, pasa a ser objeto de estudio de la Semiótica.

En la suma de todos los artículos, ocurrieron 74 citas. De estas, 57 están listadas en la Tabla 6, lo que corresponde al 77% de las citas hechas. Por el perfil de esas obras, se nota una falta de referencias a obras más consistentes y robustas que traten específicamente del tema Semiótica. En general, los trabajos presentaron una bibliografía incipiente sobre el tema.

4.1.3 Autores

La Tabla 7 muestra la distribución de la citación a autores en los artículos, como forma de evidenciar la participación y relevancia de ellos en el desarrollo del tema. En la suma de todos los artículos, fueron encontradas 97 citas a autores. Las 58 listadas en la Tabla 7 representan el 59,7% del total. Se puede inferir que faltan autores conceptuados y pilares sobre la teoría Semiótica. El único autor con foco semiótico específico y con tres citas o más es Lúcia Santaella. Fue observado que, en gran parte de los artículos, lo que ocurre es un refuerzo a las principales ideas de los autores consultados y, no, nuevas contribuciones teóricas o prácticas que den continuidad al perfeccionamiento del tema.

Tabla 7
Citas de autores

	Referencia – Autor	Número de citas	%	% Acum.
1	HENDRIKSEN, E.S.	12	12,3	12,3
2	VAN BREDA, M.F.	12	12,3	24,7
3	NAKAGAWA, M.	10	10,3	35,0
4	DIAS FILHO, J.M.	7	7,2	42,2
5	IUDÍCIBUS, S.	6	6,1	48,4
6	PRETTO, C.B.M.	5	5,1	53,6
6	PRETTO, C.B.M.	5	5,1	53,6
7	BELKALUI, A.R.	3	3,0	56,7
8	SANTAELLA, L.	3	3,0	59,7
Total		58		

Fuente: Asociación Brasileña de Costes (2009), Asociación Nacional de Posgraduación y Pesquisa en Administración (2009), y Congreso de la USP de Controladuría y Contabilidad (2009).

4.2 Resultados de la pesquisa en los periódicos internacionales

Primeramente, fue realizado un análisis sobre el abordaje de la semiótica en los periódicos internacionales disponibles en la base de referencias EBSCOHost en las áreas de Administración, Economía y Contabilidad, como puede ser verificado en la Tabla 8. En este análisis, fueron considerados solamente los artículos científicos, o sea, otros tipos de literatura fueron descartados.

La presencia del término *semiotic* en el título de los artículos sería una evidencia del uso de esta teoría. Esa pesquisa fue una forma de mostrar el abordaje dado a la teoría en los periódicos en las respectivas áreas de las ciencias sociales. Se puede notar que los periódicos direccionados a la administración poseen un abordaje más significativo del tema, siendo encontrados diez artículos. Ya en el área de la Economía, fueron encontrados solamente cuatro artículos. En los periódicos direccionados a la Contabilidad, no fue encontrado ningún artículo que hubiera atendido al criterio utilizado, indicando un desinterés por el tema.

Tabla 8

Abordaje de la Semiótica en la Administración, Economía y Contabilidad

	En el título de la publicación	Cantidad de Artículos
1ª	<i>Managemnt</i>	10
2ª	<i>Economic</i>	4
3ª	<i>Accounting</i>	0
	Total	14

Fuente: EBSCOHost (2009).

A continuación, utilizando la misma base de referencias, fue realizado un análisis de 22 periódicos internacionales específicos del área de Contabilidad. La presencia de uno de los términos (*semiotic, semiologic, sign, discourse analysis, language theory* en uno de los campos – título, resumen y palabras clave de los artículos, combinados con los términos *accounting, accountancy* y *book keeping*) fue considerada una evidencia del uso de esta teoría. En ese análisis, fueron considerados solamente los artículos científicos, o sea, otros tipos de literatura fueron descartados. El período analizado varió según la disponibilidad del periódico ofrecida por la base de datos, entre los años 1990 y 2009.

Periódico/Año Publicación	90	1	2	3	4	5	6	7	8	9	00	1	2	3	4	5	6	7	8	9	
1 <i>Abacus</i>																					
2 <i>Accountancy</i>																					
3 <i>Accountancy: International Edition</i>																					
4 <i>Accounting & Business Research</i>																					
5 <i>Accounting Review</i>																					
6 <i>Accounting, Auditing & Accountability Journal</i>														1					3		1
7 <i>Accounting, Organizations and Society</i>												1									
8 <i>Applied Economics</i>																					
9 <i>British Accounting Review</i>																					
10 <i>European Accounting Review</i>																					
11 <i>International Journal of Accounting</i>																					
12 <i>International Money Marketing</i>																					
13 <i>Journal Accounting & Economics</i>																					
14 <i>Journal of Accounting & Public Policy</i>																					
15 <i>Journal of Accounting Research</i>																					
16 <i>Journal of Business</i>																					
17 <i>Journal of Business Finance & Accounting</i>																					
18 <i>Journal of Finance</i>																					
19 <i>Journal of Financial Services Research</i>																					
20 <i>Journal of International Business Studies</i>																					
21 <i>Journal of Int. Financial Manag. & Accounting</i>																					
22 <i>Review of Quantitative Finance & Accounting</i>																					

Figura 4. Periódicos internacionales analizados

Fuente: EBSCOHost (2009).

Se puede percibir una concentración de publicaciones de trabajos, abordando el tema de pesquisa en el *Accounting, Auditing & Accountability Journal*. Este periódico parece reconocer la relevancia del tema al incluirlo más de una vez en sus publicaciones. Además de los artículos encontrados en este periódico, fue encontrado un artículo más, en la *Accounting, Organization and Society*. Por tanto, no fue encontrado ningún otro artículo en los demás periódicos, en las publicaciones ofrecidas a lo largo de 20 años revisados. Lo que ratifica el resultado obtenido con el análisis de los congresos nacionales y evidenciando que hay poquísimos trabajos efectuados que combinan la Semiótica con la Contabilidad. Pesquisas más específicas podrían traer a la luz las razones de esa poca explotación sobre el tema.

Un análisis más profundo de los artículos encontrados puede ser visualizado en el Figura 5, en que se encuentran listados todos los autores, año de publicación y descripción de la pesquisa. De los seis artículos encontrados, cuatro utilizan el análisis del discurso y sólo dos abordan la Semiótica. Hay poca cantidad de artículos encontrados en las referencias internacionales, lo que comprueba que hay poca pesquisa contable instrumentalizada por la teoría de la Semiótica.

Autores	Año Publ	Descripción de la Pesquisa
Macintosh; Shearer; Thornton; Welker*	2000	El estudio investiga el estado ontológico de la información de los informes contables a través de dos vertientes independientes: Órdenes de Simulacro de Baudrillard y la Teoría de la Contabilidad Financiera.
Macintosh; Baker**	2002	El estudio adoptó una perspectiva de teoría literaria para describir los informes contables e informaciones como textos, en vez de mercaderías económicas, y así disponible para análisis bajo el punto de vista de la teoría lingüística de la Semiótica.
Ferguson**	2007	Objetiva destacar el abordaje tríplice de John B. Thompson como una metodología útil para resolver deficiencias en estudios existentes sobre Contabilidad con propuesta de analizar los "textos" contables.
Haslam; Roper**	2007	El propósito de este artículo es proveer una respuesta al artículo <i>Analysing accounting discourse: avoiding the "fallacy of internalism"</i> , de Ferguson.
Llewellyn; Milne**	2007	El objetivo del trabajo es introducir la cuestión de la codificación en la Contabilidad como un discurso, explicar la idea de codificación y localizar la noción de un discurso codificado. Considerando la relación entre el discurso codificado y la práctica puede adicionar a la comprensión general del discurso/práctica en los estudios organizacionales.
Hudaib; Haniffa**	2009	Explorar la construcción de los significados para los auditores independientes, en un estado autocrático rico en petróleo.

Figura 5. Autores, Año y Descripción de la Pesquisa

* *Accounting Organizations and Society*;

** *Accounting, Auditing & Accountability Journal*.

Fuente: EBSCOHost (2009).

En el Figura 6, son presentados los resultados de cada artículo. Otro aspecto evidenciado por esta segunda parte de la pesquisa es la difusión de temas contables en los cuales la teoría es aplicada, lo que comprueba la flexibilidad de la Semiótica para tratar de los más diversos temas presente en las diversas ciencias que se apoyan en la lenguaje para transmitir informaciones.

Autores	Año Publ	Resultados de la Pesquisa
Macintosh; Shearer; Thornton; Welker*	2000	Concluye que la actual Contabilidad ya no se refiere más a cualquier realidad objetiva, pero en vez de eso circunda una "híper-realidad" de modelos autorreferenciales.
Macintosh; Baker**	2002	Concluye destacando una nueva forma de preparación de informes contables basado en la noción heteroglósica de Mikhail Bakhtin.
Ferguson**	2007	Concluye que Gallhofer et al. hace inferencias sobre la producción de cartas sin considerar ningún análisis formal de producción o recepción, o sin prestar atención suficiente al contexto social e histórico.
Haslam; Roper**	2007	El texto defiende Gallhofer et al. en su elección para promover el análisis crítico del discurso respetando el foco de la Contabilidad y finanzas.
Llewellyn; Milne**	2007	Identifica algunos tópicos que necesitan futuras investigaciones empíricas.
Hudaib; Haniffa**	2009	A través del análisis del discurso, el estudio muestra que esa construcción es efectuada en la apariencia y en la realidad a través de interacciones sociales clasificadas en tres tipos: micro, meso y macro.

Figura 6. Autores, Año y Resultados de la Pesquisa

* *Accounting Organizations and Society*;

** *Accounting, Auditing & Accountability Journal*

Fuente: EBSCOHost (2009).

Partiendo del presupuesto de que Contabilidad puede ser entendida como lenguaje de negocios (Hendriksen; Van Breda, 1999; Anthony et al., 1975; Ijiri, 1975; Belkalui, 1995), la comunicación organizacional sería establecida con base en el mismo lenguaje. La toma de decisión por parte de los gestores estaría mediada por signos que la definen. La riqueza de esta comunicación estaría relacionada con la calidad de los textos producidos por la Contabilidad.

El desarrollo de la pesquisa en Contabilidad y Administración, utilizando evidencias cuantitativas y considerando las publicaciones nacionales e internacionales, se ha valido de técnicas estadísticas que hacen oportuno establecer un nivel explicativo. Si observamos el desarrollo de la pesquisa con evidencias cualitativas, la situación es otra, pues como máximo el nivel alcanzado es exploratorio o descriptivo. En ese contexto, la Semiótica, reconocida como ciencia de los signos o teoría de los lenguajes, podría contribuir para el desarrollo de pesquisas que analizan evidencias cualitativas con mayor robustez. La teoría Semiótica ha dado oportunidad a avances en la pesquisa en áreas de conocimiento, como Medicina, Comunicación, Derecho, entre otras. Para la Contabilidad, la Semiótica podría contribuir para un análisis crítico de la escritura contable, haciendo oportunas reflexiones que vengan a traer un nuevo papel a los profesionales del área contable. Esos profesionales enfrentan el desafío de ofrecer algo más que la tecnología hace oportuno en términos de productos contables, posibilitando una toma de decisión más eficiente por parte de los gestores o de los *stakeholders*.

El pequeño número de estudios que consideran el estudio de la semiótica, cuando vistos la Tabla 8 y el Figura 4, muestra la poca importancia dada por la Ciencia Contable a esa temática. Tal conducta puede indicar que la influencia de la información contable sobre el usuario, sea él externo o interno, no han sido prioridad, por lo menos de pesquisa, en el área. Eso contradice frontalmente a los autores consultados que señalan que el papel de la Contabilidad es de proporcionar informaciones relevantes a sus usuarios (Franco, 1996).

5. Conclusiones

Se puede constatar que la base teórica de la Semiótica en relación a su uso en la Contabilidad es todavía incipiente. No hay en el Brasil un número significativo de estudios en la Contabilidad bajo el foco de la Semiótica, teniendo en vista los pocos artículos encontrados en los congresos pesquisados.

Igualmente, fue constatado que, internacionalmente, el tema posee pocos estudios publicados en los periódicos revisados. En una comparación de los estudios en Contabilidad con los de Administración y Economía, se observa que (a pesar de también ser reducida) hay una menor cantidad de publicaciones bajo el foco de la Semiótica en Contabilidad. En la pesquisa internacional, con excepción de dos revistas, no fueron encontrados trabajos en ninguna otra publicación en el área de la Ciencia Contable, lo que evidencia que también en nivel internacional falta énfasis bajo el tema.

Otro aspecto relevante verificado en los artículos de los congresos nacionales es que faltan en esos artículos referencias y pesquisas en obras más consistentes y robustas que traten del tema Semiótica. De hecho, autores clásicos, como Charles Sanders Peirce, Ferdinand Saussure, Louis Hjelmslev, Claude Lévi-Strauss, Algirras J. Greimas, Thomas A. Sebeok, Jean Baudrillard, Winfried Nöth, Charles Morris, Umberto Eco y Roland Barthes, prácticamente no son citados, lo que reflejó en referencias teóricas sobre Semiótica de forma frágil en la casi totalidad de los trabajos.

El tema Semiótica se revela bastante complejo, con varios artículos intentando abarcar muchas soluciones y tratando la Semiótica como panacea para los problemas de comunicación de la Contabilidad. No hay, necesariamente, una garantía de que la aplicación de la Semiótica resuelva problemas, como, por ejemplo, lo de la comprensión por parte del lector. Su utilidad podría estar mucho más dirigida a una técnica de análisis que a una solución para el problema.

El estudio tuvo como limitaciones la pesquisa en tres congresos nacionales, ya que otros congresos pueden haber abordado el tema y no fueron considerados por el presente trabajo. De la misma forma, la pesquisa no se extendió a las revistas científicas nacionales y a los congresos internacionales. En la búsqueda por los artículos, la pesquisa se limitó a las opciones de procura puestas a disposición por los sitios web de los congresos y por las bases de datos utilizadas en el EBSCOHost, aspecto que justifica la necesidad de diferenciación en los procedimientos de colecta de los artículos entre los congresos y las revistas.

La falta de estudios que utilizan el abordaje de la Semiótica en la Contabilidad abre muchos espacios para nuevos trabajos que aprovechen el potencial de esa teoría en las ciencias que necesitan apoyarse en la comunicación para promover la eficacia de sus acciones. En esos trabajos, podrían encuadrarse los más diversos subtemas contables.

6. Referencias

- Associação Brasileira de Custos. (2009). *Congressos*. Recuperado el 20 julio, 2009 de <http://www.abcustos.org.br/congressos>
- Associação Nacional de Pós-Graduação e Pesquisa em Administração. (2009). *Eventos*. Recuperado el 05 agosto, 2009, de <http://anpad.org.br/eventos.php>
- Anthony, R. N., Hawkins, D. & Merchant, K. (1975). *Accounting: text and cases*. Chicago: Irwin.
- Bardin, L. (2009). *Análise de Conteúdo* (4a ed., L. A. Reto e A. Pinheiro, Trad.). Lisboa: Edições 70.
- Barthes, R. (2006). *Elementos de Semiologia* (16a ed., I. Blikstein, Trad.). São Paulo: Cultrix.
- Belkaoui, Ahmed R. (1995). *The linguistic shaping of accounting*. London: Quorum Books.
- Coelho Netto, J. T. (1990). *Semiótica, Informação e Comunicação* (3ª ed.). São Paulo: Perspectiva.
- Collis, J., & Hussey, R. (2005). *Pesquisa em Administração: um guia prático para alunos de graduação e pós-graduação*. (2a ed., L. Simonini, Trad.). Porto Alegre: Bookman.

- EBSCOHost. Recuperado el 15 diciembre, 2009 de <http://web.ebscohost.com/ehost/>
- Eco, U. (2009). *Tratado Geral de Semiótica*. (4a ed. A. de P. Danesi e G. C. C. de Souza, Trad.). São Paulo: Perspectiva.
- Ferguson, J. (2007). Analysing accounting discourse avoiding the “fallacy of internalism”. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 20(6), 912-934.
- Franco, H. (1996). *Contabilidade Geral* (23a ed.). São Paulo: Atlas.
- Gallhofer, S., & Haslan, J. (2007). Reply to: “Analysing accounting discourse: avoiding the ‘fallacy of internalism’”. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 20(6), 935-940.
- Hendriksen, E. S., & Van Breda, M. F. (1999). *Teoria da Contabilidade*. (5a ed., A. Z. Sanvicente, Trad.), São Paulo: Atlas.
- Hudaib, M., & Haniffa, R. (2009). Exploring auditor independence: an interpretive approach. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 22(2), 221-246.
- Ijiri, Y. (1975). *Theory of accounting measurement*. Sarasota: American Accounting Association.
- Llewellyn, S., & Milne, M. L. (2007). Accounting as codified discourse. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 20(6), 805-824.
- Macintosh, N. B., & Baker, C. R. (2002). A literary theory perspective on accounting: Towards heteroglossic accounting reports. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 15(2), 184-222.
- Macintosh, N. B., Shearer, T., Thornton, D. B., & Welker, M. (2000). Accounting as simulacrum and hyperreality: perspectives on income and capital. *Accounting Organizations and Society*, 25(1), 13-50.
- Morris, C. (1976). *Fundamentos da Teoria dos Signos* (1a ed.). São Paulo: Universidade de São Paulo.
- Morris, C. (1994). *Fundamentos de la Teoria de los Signos* (2a ed.). Barcelona: Ediciones Paidós Ibérica.
- Nöth, W. (1995). *Panorama da Semiótica: de Platão a Peirce*. São Paulo: Annablume.
- Peirce, C. S. (2008). *Semiótica* (4a ed., J. T. Coelho Neto, Trad.). São Paulo: Perspectiva.
- Pretto, C. B. M. (1999). Una vision interdisciplinaria de comunicación: semiótica y negociación. *Revista Latina de Comunicación Social: La Laguna*, (13).
- Santaella, L. (1983). *O que é Semiótica* (1a ed.). São Paulo: Editora Brasiliense.
- Saussure, F. (2006). *Curso de Linguística Geral* (27a ed., A. Chelini, Trad.). São Paulo: Cultrix.
- Universidade de São Paulo. (2009). *Congresso USP de Contabilidade e Controladoria: Congressos*. Recuperado el 10 julio, 2009 de <http://www.congressosp.fipecafi.org>
- Volli, U. (2004). *Semiotica della pubblicità*. Roma: Laterza.
- Watzlawick, P., Beavin, J. H., & Jackson, D. D. (1971). *Pragmatica della comunicazione umana*. Roma: Astrolabio.

Dificuldades y Perspectivas de los Estudiantes de Ciencias Contables de la Universidad Federal de Paraná Según el Perfil Socio-Educacional

Resumen

Este estudio tiene como foco principal comprender los aspectos existenciales precedentes al ingreso en la universidad y se da por el delineamiento del perfil socio-educacional de los estudiantes del curso de Ciencias Contables de la Universidad Federal de Paraná (UFPR). Para alcanzar tal intento, se ejecuta un estudio acerca de los aspectos inherentes a la formación y a la definición profesional exigidos por el mercado de trabajo, permeadas por el énfasis en las dificultades percibidas, derivadas de la formación socio-educacional del estudiante. De forma complementaria a esta pesquisa, se investigan las aspiraciones profesionales del estudiante, delineadas en conjunto con el perfil socio-educacional, durante su formación como individuo, y el mantenimiento, o no, de esas perspectivas durante el período de la universidad. Se trata de un estudio descriptivo, por medio de análisis y auxilio de la estadística descriptiva, χ^2 (chi-cuadrado), Análisis de Clústeres y Análisis Discriminante, que identificó la existencia de dos grupos con perfiles distintos entre los estudiantes de Ciencias Contables en los grupos investigados. Esos grupos fueron denominados “Grupo Ascensión”, una vez que esos estudiantes reúnen aspectos de los estratos sociales inferiores; y Grupo Mantenimiento, que reúne características de los estratos sociales con características más elevadas. Las evidencias a que llegó el estudio permiten concluir que los grupos tienen dificultades percibidas y perspectivas profesionales distintas entre sí.

Palabras clave: Estudiante de Ciencias Contables; Enseñanza de Contabilidad; Perfil socio-educacional; Dificultades percibidas; Perspectivas profesionales.

Laurindo Panucci-Filho

Máster en Contabilidad (UFPR), Profesor Asistente de la UENP – Universidad Estatal del Norte de Paraná. **Contacto:** Rod PR 160 Km 0 (Saída para Leopólis), Cornélio Procopio, PR, Brasil, CEP: 86300-000. *E-mail:* laurindopanucci@hotmail.com

Adenir Clemente

Postdoctorado en Economía del Trabajo (University of London), Profesor Adjunto de la Universidad Federal de Paraná (UFPR). **Contacto:** Av. Prefeito Lothário Meissner, 632, Jardim Botânico, Curitiba, PR, Brasil, CEP: 82010-170. *E-mail:* adenir@ufpr.br

Alceu Souza

Doctor en Administración (FGV-SP), Profesor de la Pontificia Universidad Católica de Paraná (PUC/PR). **Contacto:** Rua Imaculada Conceição, 1155, Prado Velho, Curitiba, PR, Brasil, CEP: 85.555-000. *E-mail:* alceu.souza@pucpr.br

Marcia Maria dos Santos Bortolucci Espejo

Doctora en Controladuría y Contabilidad (USP). **Contacto:** Profesora Adjunta de la Universidad Federal de Paraná (UFPR) Av. Prefeito Lothário Meissner, 3.400, Jardim Botânico, Curitiba, PR, Brasil, CEP: 82010-170. *E-mail:* marciabortolucci@ufpr.br

1. Introducción

Uno de los procesos que todavía designan la selección de nuevos estudiantes al ingreso en la universidad es el examen de selectividad. Este se caracteriza normalmente como un conjunto de exámenes clasificatorios de comprobación de los conocimientos adquiridos en las enseñanzas fundamental y media de los candidatos, siendo uno de los principales medios de acceso a la enseñanza superior, pública y privada, en el Brasil. (Rehfeldt, 2006; Kurchaidt, Nascimento, Zanette & Camargo, 2008; Stefanello, 2010).

Su importancia es mayor en las instituciones públicas, que, por la gratuidad, son generalmente las más buscadas, lo que constituye una de las principales barreras de acceso a la enseñanza superior a muchos estudiantes brasileños, sobre todo aquellos venidos de los estratos inferiores de renta y aquellos sujetos a adversidades como la necesidad de conciliar trabajo y estudio de baja calidad. Entre los motivos para eso, está el número reducido de plazas en instituciones públicas y la formación educacional del estudiante en los niveles fundamental y medio, en su gran mayoría proveniente de la enseñanza gratuita nocturna. (Rehfeldt, 2006; Stefanello, 2010).

Ese contexto torna el examen de selectividad un proceso que procura seleccionar los candidatos con mayores aptitudes para concluir la enseñanza superior en el área de formación escogida. En el panorama de entrada en la universidad, además de la barrera que representa el examen de selectividad, factores como la formación socio-educacional del estudiante intervienen en la elección del curso superior y en el desempeño durante la universidad.

De modo general, la formación educacional y la ocupación profesional de padres y madres, juntamente con la renta de la familia, influyen mucho al estudiante en relación a la preferencia y a la elección por determinado curso superior y su destino como profesional de nivel universitario.

El perfil socio-educacional acumulado durante la formación del individuo, como las condiciones de renta de la familia, ocupación y nivel educacional de los padres y formación educacional de base, resulta en perspectivas de transformación del modo de vida, de las realizaciones y conquistas personales de los estudiantes del curso superior, principalmente los de Ciencias Contables, conscientes de la formación superior, en una conquista que los diferencia de la de sus padres y familiares.

Como período de trayectoria en la vida del estudiante, la enseñanza superior cumple la tarea de transmitir conocimiento y preparar el futuro profesional para el mercado de trabajo, así como atender a la sociedad, ofreciéndole profesionales capaces de operar mecanismos sociales, aliando las perspectivas de los estudiantes al interés de la sociedad en transformación.

Incluso con algunas limitaciones en el número de plazas, en el número de profesores y en la capacitación académica, la educación superior en el Brasil ha procurado, en las últimas décadas, suavizar la pluralidad o disparidad educacional entre los individuos, una vez que los problemas derivados de estas potencializan las diferencias económicas y sociales. Bajo esta perspectiva, la distinción entre los estudiantes es latente por la formación educacional de base, pues no todos frecuentan una enseñanza de calidad deseable, lo que resulta en limitaciones para los individuos, tanto durante la enseñanza superior como en términos de las perspectivas profesionales.

Con base en esos argumentos, esta pesquisa procura responder a la siguiente cuestión: ¿Cómo los diferentes perfiles socio-educacionales influyen en las dificultades percibidas y en las perspectivas de los estudiantes de Ciencias Contables de la UFPR?

Intrínsecamente al análisis de las adversidades de los individuos en sociedad, como limitadoras y potenciadoras en general, la pesquisa investiga si hay formación de grupos distintos con diferentes perfiles socio-educacionales, dificultades percibidas y perspectivas profesionales entre los estudiantes de Ciencias Contables en la UFPR. Sus objetivos específicos son (1) delinear los perfiles socio-educacionales de los estudiantes; (2) componer el cuadro de las principales dificultades percibidas por los estudiantes; (3) levantar las perspectivas profesionales de los estudiantes; (4) investigar estadísticamente si los perfiles socio-educacionales influyen en las dificultades percibidas; (5) investigar estadísticamente si los perfiles socio-educacionales influyen en las perspectivas profesionales.

2. Referencial teórico

2.2 Aspectos Socio-educacionales de los estudiantes de Contabilidad

La sociedad ejerce influencias sobre los individuos en diversos aspectos. Entre ellos, están las perspectivas de mejoría en las condiciones generales de vida, sujetas al contexto en que están inseridos, y los agrupamientos sociales, que son formas de comprender la organización y la estructura social a las cuales los individuos están sometidos, opcionalmente o no (Guareschi, 1992; Oliveira, 1999; Ferreira, 2003; Giddens, 2005).

El concepto de estrato social y clase social surgió como medio de comprender la organización social de los individuos, el comportamiento con integrantes de su grupo y de otros grupos, así como las perspectivas particulares e individuales (Guareschi, 1992; Oliveira, 1999; Ferreira, 2003; Giddens, 2005).

Estrato social es un referencial utilizado para describir las igualdades o desigualdades existentes entre los individuos y los grupos en las sociedades humanas. Sobre eso, Giddens (2005, p. 234) argumenta: “es común que pensemos en la estratificación en términos de bienes o de propiedad, pero su ocurrencia también puede darse con base en otros atributos, como género, edad, afiliación religiosa o puesto militar”. En relación al concepto de clases, la comprensión del fenómeno social que involucra a los individuos en grupos sociales depende de la clasificación y ordenación de los elementos en estudio.

Ferreira (2003, p. 122) y Oliveira (1999, p. 71) mencionan los tipos de estratificación usualmente utilizados, los cuales comprenden tres dimensiones:

- a) estratificación económica - basada en la posesión de bienes materiales, resultando en una sociedad dividida en personas ricas, personas pobres y personas en una situación intermediaria;
- b) estratificación política - basada en la situación de mando de la sociedad, de grupos que tienen el poder de conducción política de la sociedad;
- c) estratificación profesional - basada en los diferentes grados de importancia atribuidos a cada profesión por la sociedad.

El sistema de estratos se compone de “individuos ocupando una posición relativamente similar bajo algunas características objetivas (renta, ocupación, ocio)”, y la característica de la estratificación “es la presencia de *status* basado en el poder económico, político, cultural y estilos de vida peculiares” (Rabello, 1979, p. 28). Los tipos de estratos sociales llevan a los individuos de una sociedad a componer clases sociales en que “la posesión de riquezas, juntamente con la profesión, son las bases principales de las diferencias de clases” (Giddens, 2005, p. 234).

Guareschi (1992, p. 32) referencia que “la clase va a ser una de entre las muchas maneras de que las personas puedan identificar subjetivamente su posición social dentro de sociedades desiguales”. Clase es la ordenación de prioridades en un sistema de estratificación de entre las varias dimensiones del sistema, como renta, riqueza, *status*, lazos de amistad, etc. (Rabello, 1979; Guareschi, 1992; Oliveira, 1999; Ferreira, 2003; Giddens, 2005).

Según Guareschi (1992, p. 34), los criterios más comunes de división de los individuos en clases sociales se dan por medio de “renta y *status* social”:

- a) renta es el poder económico de un individuo, generalmente medido por lo que cobra a cambio de su trabajo o de sus posesiones;
- b) *status* social se refiere al prestigio de una persona en una sociedad y proviene principalmente de su formación educacional (escolaridad) o su profesión, incluyendo, muchas veces, su importancia política.

Pero, las clases son mecanismos que permiten comprender como el proceso de estratificación se da en las sociedades y, no, como forma de separar los individuos dentro de cada clase. A partir de los ele-

mentos estructurales de la estratificación y de las clases, el conjunto de criterios que forman la sociedad puede ser más bien comprendido y analizado bajo los diversos focos de influencias y perspectivas que operan en una sociedad.

2.2.1 El contexto socio-educacional del ingresante en el curso de Contabilidad

Frente a las características dirigidas hacia el área de negocios, del avance científico y tecnológico en los medios de producción y de información, del acentuado número de estudiantes del sexo femenino ingresando en el curso, de la adecuación de las prácticas contables a las normas internacionales y demás preocupaciones con los reflejos globales sobre la profesión de contador, vienen ocurriendo mudanzas en las perspectivas de ese público, destacándolos de entre los demás estudiantes del curso superior brasileño (Takakura, 1992; Marion, 1999; Escerdo & Quintana, 2007).

Parte de ellos conoce algunas actividades relacionadas a la profesión antes del ingreso en el curso superior, por medio del mercado de trabajo y de la formación de técnico en contabilidad, alternando su tiempo entre estudio, trabajo y ocio. Todos reconocen la amplitud de actuación del contador, pero pocos estudiantes tienen claramente definido qué funciones quieren desempeñar en el momento de actuar en el mercado de trabajo (Marion, 1999).

Parte de esa indefinición es derivada de la influencia adquirida en la formación técnica de formación profesional y de la prematura entrada en el mercado de trabajo. Sobre ese escenario, Takakura (1992, p. 21) relata que “la familia, la comunidad, el sistema social, político y económico, la cultura, el sistema educacional, los órganos de clase, etc.” influyen en la elección del curso, en las perspectivas durante el curso y como egreso en el mercado de trabajo.

Algunas circunstancias caracterizan el contexto general del estudiante de contabilidad, las cuales se alternan entre la falta de claridad en relación a la definición profesional y las dificultades enfrentadas durante el curso superior. Ellas son citadas por Takakura (1992, p. 18): “a) el hecho de la mayoría haber hecho el 1º y el 2º grados en escuela pública y en el período nocturno; b) el ejercicio de actividad remunerada; c) dependencia del trabajo para continuar los estudios; d) ausencia del hábito de lectura”, aspectos que revelan el perfil de un estudiante trabajador, que ayuda a la familia financieramente e ingresa muy temprano en el mercado de trabajo, asumiendo responsabilidades múltiples: la de contribuir para el sustento de la familia y mantenerse como estudiante. La ausencia del hábito de la lectura, proveniente de la formación básica, y la ocupación en diversas actividades al mismo tiempo pueden causar daños a la formación del estudiante (Takakura, 1992).

El involucramiento con otras actividades y la formación básica traen dificultades para el estudiante del curso superior. Takakura (1992, p. 18) cita algunas de esas dificultades: “a) falta de tiempo para dedicación a las disciplinas del curso; b) falta de base en el curso de nivel medio; c) profesores desestimulantes; d) baja calidad del curso”. Peleias, Petrucci, Garcia, Silva (2008, p. 82) también mencionan, en su investigación con los alumnos del 1º año de Ciencias Contables, que los alumnos frecuentemente tienen “dificultades financieras, cansancio, dificultades con las disciplinas contables, entre otras”, además de subrayar que “el estudio nocturno es la opción posible para muchos brasileños”, situándose entre ellos los estudiantes de contabilidad.

2.2.2 Expectativas de los estudiantes de los cursos de Contabilidad

Los individuos, de manera general, movidos por perspectivas, buscan suplir necesidades elementales, en muchos casos la supervivencia. Pero, atendida a una necesidad fundamental, otras derivadas surgen, rediseñando el proceso de elecciones y opciones. Por medio de mecanismos de distinción, conocidos como clases y estratos sociales, los individuos se sitúan en capas según criterios.

Como elementos de transformación social, los individuos son los principales agentes de mudanzas en las sociedades, por medio de la movilidad social que se refiere al “desplazamiento de individuos y grupos entre posiciones socioeconómicas diferentes” (Giddens, 2005, p. 248), movimiento que demanda acciones, pudiendo ocurrir transformaciones en toda la sociedad. Oliveira (1999, p. 73) cita que “movilidad social, por tanto, es la mudanza de posición social de una persona en un determinado sistema de estratificación social”. Pastore (1979, p. 4) comparte de esa afirmación, confirmando que la movilidad social “se refiere a mudanzas de *status* social.” – *status* social en el sentido de que cada posición social del individuo representa una condición de renta, ocupación o nivel educacional.

En relación a los movimientos de los individuos en la escala social, muchos factores contribuyen para ese evento, pudiendo ser resultado de acciones del propio individuo o de condiciones que no dependen de su control (Oliveira, 1999; Giddens, 2005).

En sentido amplio, la movilidad social ocurre debido a las desigualdades sociales en términos de derechos, privilegios, poder, obligaciones y deberes en la sociedad (Rabello, 1979). Esta movilidad social representa, muchas veces, la supervivencia del individuo y lo que él desea como conquistas, individualmente o para el grupo (clase social). Y, después de alcanzar una determinada posición social, se estimula al acceso a niveles superiores.

La movilidad de los individuos tiene connotaciones diversas. Rabello (1979, p. 35) cita que, frecuentemente, las clasificaciones se apoyan “en la riqueza, en la actividad ocupacional, en la educación, en el parentesco, en la religión e inclusive en las características biológicas”. Por tanto, el estudio de la movilidad social necesita indicadores válidos para todos los individuos, llevándose en cuenta las causas de la movilidad entre las clases (Rabello, 1979). Los indicadores usualmente adoptados en la comprensión de la movilidad son la actividad ocupacional, la educación y la renta (Rabello, 1979; Oliveira, 1999; Giddens, 2005).

Los indicadores de movilidad social, cuando analizados bajo la óptica de los estudiantes de Ciencias Contables, revelan que estos escogieron el curso porque tienen como perspectivas la estabilidad financiera y el reconocimiento personal y profesional, y condicionan la formación en el curso de graduación a un futuro promisor – expectativas que llevan en consideración la historia de la familia y otras influencias, como amigos, empresa, condiciones de acceso a la universidad (Takakura, 1992; Leite, 2005; Escerdo, & Quintana, 2007; Lagioia, Santiago, Gomes, & Ribeiro, 2007; Peleias *et al.*, 2008).

3. Metodología

Esta pesquisa se caracteriza como descriptiva, pues tiene como objetivo primordial describir características de determinado fenómeno y establecer relaciones entre variables de la pesquisa. La tipología de la pesquisa es la bibliográfica, porque abarca el referencial teórico ya publicado y reúne conocimientos en relación al tema estudiado, sirviendo de apoyo al análisis de la pesquisa (Gil, 1996; Cooper, & Schindler, 2003; Richardson, 2007; Raupp & Beuren, 2008).

En la colecta de datos, la tipología es el análisis, o *survey*, una vez que se pretende obtener informaciones directamente del grupo de personas que se desea conocer (Gil, 1996; Cooper, & Schindler, 2003; Richardson, 2007; Raupp & Beuren, 2008). El instrumento seleccionado para este procedimiento es el cuestionario, compuesto de 3 sesiones. En la primera de ellas, las 23 alternativas eran compuestas por alternativas de múltiple elección; en la segunda y tercera sesiones, eran alternativas cerradas en escala del tipo Likert de 6 puntos, siendo: (DT) Discuerdo Totalmente; (D) Discuerdo; (DP) Discuerdo Parcialmente; (CP) Concuendo Parcialmente; (C) Concuendo; (CT) Concuendo Totalmente.

El cuestionario fue testado y validado primeramente en una sala del primer año del curso de Ciencias Contables de la UFPR, con 40 alumnos y después, con los alumnos becarios del programa de máster de la UFPR. Corregidos los equívocos constados en la fase del pre-test, fue aplicado a los alumnos del segundo y tercer años del curso de Ciencias Contables de la UFPR, que resultó en 134 respuestas válidas en 4 salas de aula – dos salas por año de curso. La aplicación del cuestionario fue simultánea en las dos salas del segundo

año, un martes, y simultánea en las dos salas de aula del tercer año, un jueves. Los cuestionarios fueron aplicados a los alumnos que estaban en sala el día de la visita, y todos los presentes colaboraron con la pesquisa.

El Alpha de Cronbach, testado en las 25 cuestiones de la sesión II, proporcionan 0,867 de consistencia interna y en las 25 cuestiones de la sesión III, proporcionan 0,766 de consistencia interna, resultado por encima del límite inferior generalmente aceptado, que es de 0,70 (Hair, Tatham, Anderson, & Black, 2005).

La delimitación por la población intermediaria del curso de Ciencias Contables se basó en estudios anteriores, los cuales evaluaron ítems como: factores de influencia en la elección por el curso de graduación, percepción de los estudiantes del 1^{er} año del curso de Ciencias Contables en relación a las dificultades por ellos enfrentadas en el período nocturno, integración en la educación superior y satisfacción académica de estudiantes ingresantes y concluyentes, factores de elección por el curso de Ciencias Contables, formación y demanda del mercado de trabajo del contador (Bomtempo, 2005; Schleich, 2006; Pinheiro, 2008).

3.1 Técnicas estadísticas de análisis de los datos

El análisis y la interpretación de los datos colectados se valen del abordaje cuantitativo. Richardson (2007, p. 80) cita que esta metodología “se caracteriza por el empleo de la cuantificación tanto en las modalidades de colecta de las informaciones como en el tratamiento de ellas por medio de técnicas estadísticas, desde las más simples, como porcentual, media, desvío estándar, a las más complejas, como coeficiente de correlación, análisis de regresión, etc.”. Y ocurrió a través de las siguientes técnicas estadísticas: estadísticas descriptivas, χ^2 (chi-cuadrado), análisis discriminante y análisis de clústeres. El software de análisis utilizado es el SPSS - *Statistical Package for the Social Sciences*, versión 13.

3.2 Hipótesis

Con base en la delimitación de la cuestión de pesquisa (Richardson, 2007), soluciones tentativas son declaradas por medio de hipótesis, con el intuito de nortear el proceso de pesquisa, orientar la dirección del estudio, identificar hechos relevantes, sugerir la forma apropiada para la planificación de la pesquisa y proveer una estructura conceptual para las conclusiones resultantes (Cooper, & Schindler, 2003).

De acuerdo con Gil (2009, p. 31), la hipótesis “consiste en ofrecer una solución posible, mediante una proposición, o sea, una expresión verbal susceptible de ser declarada verdadera o falsa”. Es una forma de tornar el problema de pesquisa posible de ser respondido, en medio a posibles respuestas. Cerro y Bervian (2002, p. 86) declaran que “la hipótesis consiste en suponer conocida la verdad o explicación que se busca”, pues, caso el investigador no defina con claridad la respuesta para su problema, la pesquisa podrá no llegar a una conclusión adecuada. Siendo así, se presentan las siguientes hipótesis que serán testadas para la diferenciación entre los grupos:

H₁ – Estudiantes de Ciencias Contables con diferentes perfiles socio-educacionales no se diferencian entre sí en relación a las dificultades percibidas.

H₂ – Estudiantes de Ciencias Contables con diferentes perfiles socio-educacionales no se diferencian entre sí en relación a las perspectivas profesionales.

Y, como hipótesis necesaria para identificar la relevancia de cada variable de la sesión I, en la formación de cada grupo, se apunta lo siguiente:

H₀ – La “variable analizada” es independiente y no asociada a la formación de cada grupo.

El resultado obtenido en la aplicación de las técnicas estadísticas para cada “variable analizada” se encuentra en la Tabla 1.

4. Análisis de los datos

Por medio del análisis de *clústeres*, dos grupos fueron encontrados, y, utilizando análisis descriptivo, fueron identificadas características con relación a esos grupos que permitieron atribuirles el nombre de “Grupo Ascensión” y “Grupo Mantenimiento”. Tales características fueron confirmadas en análisis de cada variable que forma el grupo. Las predominantes son:

- a) Grupo Ascensión - componen este grupo individuos con edad en la franja de 20 a 29 años que trabajan y contribuyen con la renta familiar de hasta 5 salarios mínimos y que estudiaron la enseñanza media, regular o técnica y de formación profesional, en escuela pública. Sus padres y madres poseen enseñanza fundamental y media y se ocupan de actividades profesionales situadas en niveles inferiores de la escala ocupacional;
- b) Grupo Mantenimiento - en este grupo, parte significativa de los individuos tiene hasta 19 años, trabaja y recibe ayuda financiera o es responsable por el propio sustento, siendo que sus familias poseen renta superior a 5 salarios mínimos. Esos alumnos estudiaron la enseñanza media regular predominantemente en escuela particular en el período diurno, y sus padres y madres poseen enseñanza media y superior y se ocupan de actividades situadas en niveles superiores de la escala ocupacional.

El grupo es denominado Grupo Ascensión porque, durante el análisis de las variables, fueron constatadas características que permiten evolucionar hacia niveles superiores a los considerados como variables de la pesquisa, tales como educación, renta y *status*.

El Grupo Mantenimiento es así llamado porque, por el análisis de las variables, se constata que sus características permiten que sus integrantes evolucionen para niveles superiores de las escalas educacionales, de renta y *status*, pero la tendencia presentada es de mantenerse en los niveles en que se encuentran actualmente. El análisis descriptivo de las variables procura evidencias estadísticas de la contribución de cada una de ellas en la formación de los grupos.

4.1 Resumen del test χ^2 para las variables del perfil socio-educacional

El resumen del test χ^2 , relacionado en la Tabla 1, tiene como finalidad demostrar qué variables influenciaron o contribuyeron significativamente para la formación de cada uno de los grupos. Fue constatado que la renta (9; 13), la ocupación (11, 12) y el nivel educacional (15, 16), tal como identificó Rabello (1979), son las variables que más influenciaron en la formación de los Grupos Ascensión y Mantenimiento.

La profesión y el grado de instrucción de la madre ofrecieron potencial de explicación de la formación de los grupos en el 67% y 39%, respectivamente, tal como se confirma por el nivel de significancia y por la media de respuestas de cada grupo. El análisis de esas dos variables en conjunto demuestra que hay una reciprocidad entre el desempeño de la profesión y el nivel de instrucción de esas madres, acentuando el distanciamiento de esos grupos por influencia socio-educacional de sus madres.

La profesión y el grado de instrucción del padre ofrecieron potencial de explicación en la formación de los grupos del 43% y 36%, respectivamente, tal como se confirma por el nivel de significancia y por la media de respuestas de cada grupo. También posee poder de distanciamiento socio-educacional de esos dos grupos, aunque en menor intensidad, demuestra que padres con mayor instrucción conquistan las mejores posiciones en la escala jerárquica de ocupaciones actualmente.

Tabla 1
Resumen del test χ^2 para las variables del perfil socio-educacional

Variable	χ^2	p-value	df	V de Cramer	Media de Respuestas		Resultado del test de hipótesis	
					Grupo Ascensión	Grupo Mantenimiento		
12 Profesión de la madre	89,284	0,001	6	0,816	67%	2,25	7,16	Rechaza H0
11 Profesión del padre	56,882	0,001	7	0,682	43%	2,70	3,71	Rechaza H0
15 Nivel de instrucción de la madre	52,813	0,001	3	0,628	39%	3,19	6,62	Rechaza H0
16 Nivel de instrucción del padre	47,547	0,001	3	0,596	36%	2,63	3,67	Rechaza H0
17 Enseñanza Media e institución	41,882	0,001	2	0,559	31%	1,40	2,42	Rechaza H0
13 Renta familiar	25,438	0,001	4	0,436	16%	2,57	3,60	Rechaza H0
9 Participación económica en la familia	15,069	0,005	4	0,335	11%	2,75	3,44	Rechaza H0
19 Enseñanza media y turno	14,513	0,001	2	0,317	10%	2,49	2,93	Rechaza H0
6 Medio de transporte	11,629	0,009	3	0,295	9%	2,84	3,31	Rechaza H0
14 Vivienda	10,656	0,014	3	0,282	8%	3,27	3,78	Rechaza H0
3 Estado Civil	9,752	0,008	2	0,27	7%	2,22	2,04	Rechaza H0
20 Otro curso superior		0,008		0,236	6%	1,29	1,53	Rechaza H0
2 Edad	4,766	0,190	3	0,189	4%	2,33	2,04	No Rechaza H0
10 Ramo de actividad en la ocupación del individuo	5,618	0,230	4	0,205	4%	2,87	3,00	No Rechaza H0
7 Horas de estudios en la semana	5,962	0,202	4	0,211	4%	3,06	2,71	No Rechaza H0
8 Barrio donde vive	5,962	0,202	4	0,211	4%	4,16	4,82	No Rechaza H0
22 Año de conclusión de la enseñanza media	40,01	0,405	4	0,173	3%	2,79	3,11	No Rechaza H0
21 Cursillo preparatorio		0,105		0,149	2%	1,76	1,62	No Rechaza H0
1 Género		0,272		0,111	1%	1,46	1,58	No Rechaza H0
18 Modalidad de enseñanza media	2,002	0,367	2	0,122	1%	2,81	2,91	No Rechaza H0
8 Ciudad donde el estudiante vive		0,475		0,085	1%	1,80	1,87	No Rechaza H0

Fuente: Datos de la pesquisa (2010).

En relación a la enseñanza media e institución, la variable explicó la formación de los grupos del orden del 31%, tal como se confirma por el nivel de significancia y media de respuestas de cada grupo. Esa variable apunta que los estudiantes del Grupo Ascensión frecuentaron escuelas públicas de forma íntegra o parcial durante los años de enseñanza media y los estudiantes del Grupo Mantenimiento frecuentaron escuelas particulares de forma integral o parcial durante los años de enseñanza media. La modalidad de enseñanza pública o privada entre los dos grupos admite estratos de renta distintos entre ellos.

La variable renta familiar, con poder de explicación de los grupos del orden del 16%, distingue el poder económico entre ellos, trayendo algunas pesadas consecuencias para cada uno de los miembros de los grupos, tales como la limitación de realización de algunos deseos futuros. El Grupo Ascensión actualmente siente más las restricciones advenidas de su escasa renta y de sus familiares.

La variable participación económica en la familia y el turno en que hizo la enseñanza media ofrecieron potencial de explicación de la formación de los grupos del 11% y 10%, respectivamente. Esas variables, juntas analizadas, evidencian que estudiantes del Grupo Ascensión desarrollaron actividades remuneradas durante el día y estudiaron durante la noche, en función de la necesidad de participación en la renta de la familia.

Las variables medio de transporte hasta la universidad y vivienda ofrecieron potencial de explicación de la formación de los grupos del 9% y 8%, respectivamente. La vivienda en residencia propia, característica económica distinta en los miembros del Grupo Mantenimiento, evidencia, además de la renta más elevada, posibilidad de inversiones en otros bienes de valores y de consumo, tal como se observa la posibilidad de locomoción por medio de vehículo propio – moto o auto – posición diferente de la del Grupo Ascensión, dependiente de residencia alquilada y de terceros, y utilización de transporte público para su locomoción.

El estado civil de cada uno de los miembros explicó el 7% del potencial de formación de los grupos y se constata mayor número de casados en los miembros del Grupo Ascensión. Esa variable, si analizada en conjunto con las demás anteriormente, puede explicar parte de las dificultades enfrentadas actualmente por los miembros del grupo. Además del compromiso de estudiar por la noche y trabajar durante el día, la mayoría de ellos dividen la preocupación de sí mismos con personas totalmente dependientes de ellos, tales como cónyuges e hijos.

En partes, la condición civil de cada uno de los miembros de los grupos se explica por la edad actual de los respondientes. La variable edad presentó poder de explicación en la formación de los grupos del orden del 6%. Los miembros del Grupo Ascensión están posicionados en las franjas más elevadas, predominando la media de edad entre 20 y 29 años, diferentemente de los elementos del Grupo Mantenimiento, cuya media de edad fue de 19 años.

Las demás variables ofrecieron potencial de explicación en la formación de los grupos con menor amplitud, conforme las evidencias estadísticas de los tests efectuados, siendo que algunas no presentaron poder de influencia en los grupos estudiados en esta muestra.

4.2 Análisis de la influencia socio-educacional en las dificultades percibidas

En esta sesión, se hace el análisis discriminante de las dificultades percibidas por los estudiantes pesquisados.

Los presupuestos de normalidad y homogeneidad de la variancia para las dificultades percibidas resultaron en un test M de Box con Sig. F igual a 0,705, que no permite afirmar que hay significancia de las diferencias observadas, habiendo igualdad de las dispersiones entre los grupos (Fávero, Belfiore, Silva, & Chan, 2009). La Tabla 2 resume el procedimiento *stepwise*, indicando qué variables fueron adicionadas como discriminantes y el correspondiente valor de Λ de Wilks, que relata las variables con capacidad discriminante para las dificultades percibidas.

Tabla 2

Variables discriminantes por el procedimiento **Stepwise** de las dificultades percibidas

Step	Entered	Wilks' Lambda							
		Statistic	df1	df2	df3	Exact F			
						Statistic	df1	df2	Sig.
1	Q_II_20_Comprendo que la situación ideal es dedicarse íntegramente para el trabajo o para el estudio.	0,931	1	1	132	9,790	1	132	0,002
2	Q_II_6_ La falta de tiempo para dormir y descansar perjudica mi aprendizaje.	0,891	2	1	132	8,032	2	131	0,001
3	Q_II_18_En situaciones reales, mi tendencia es simplificar la utilización de conceptos (simplificar las técnicas aprendidas).	0,845	3	1	132	7,966	3	130	0,000
4	Q_II_24_Siento que se, necesita más confianza entre profesor y estudiante.	0,818	4	1	132	7,165	4	129	0,000
5	Q_II_22_Para mí, la explicación en sala de clase es, en general, muy técnica y de difícil comprensión.	0,792	5	1	132	6,730	5	128	0,000

Fuente: Datos de la pesquisa (2010).

El resultado de la tolerancia para cada variable, en cada paso que discriminó las dificultades percibidas, excluyó una variable por vez, hasta que ninguna presentase un Valor Sig. $F < 0,05$. Fueron ejecutados 5 pasos por medio del análisis *Stepwise*.

La variancia explicada en términos de diferencia entre los grupos está representada en la Tabla 3, donde el valor *Engenvalues* es una medida que representa lo cuánto cada función es diferente en la Función Discriminante. Cuánto más alejados de 1 fueren los grupos, mayores serán las variaciones explicadas entre los grupos por la función discriminante (Fávero *et al.*, 2009). El *output* presentado por la función discriminante relata que contribuye con el 100% para demostrar las diferencias entre los grupos.

Tabla 3

Eigenvalues relativos a las dificultades percibidas

<i>Function</i>	<i>Eigenvalue</i>	<i>% of Variance</i>	<i>Cumulative %</i>	<i>Canonical Correlation</i>
1	0,263	100	100	0,456

Fuente: Datos de la pesquisa (2010).

La Tabla 4 muestra la significancia de la función discriminante, por medio de la cual se observa la diferencia entre los grupos.

Tabla 4

 Lambda de Wilks y χ^2 para significancia de la función discriminante de las dificultades percibidas

<i>Test of Function(s)</i>	<i>Wilks' Lambda</i>	<i>Chi-square</i>	<i>df</i>	<i>Sig.</i>
1	0,792	30,225	5	0,000

Fuente: Datos de la pesquisa (2010).

Los valores de los coeficientes estandarizados de las funciones discriminantes de las dificultades percibidas, en la Tabla 5, pueden ser utilizados para evaluar la importancia de cada variable explicativa en la función discriminante y posterior interpretación de los resultados.

Tabla 5

Coeficientes estandarizados de las funciones discriminantes de las dificultades percibidas

	<i>Function</i>
	1,000
Q_II_6_ La falta de tiempo para dormir y descansar perjudica mi aprendizaje.	0,452
Q_II_18_En situaciones reales, mi tendencia es simplificar la utilización de conceptos (simplificar las técnicas aprendidas).	-0,513
Q_II_20_Comprendo que la situación ideal es dedicarse íntegramente para el trabajo o para el estudio.	0,523
Q_II_22_Para mí, la explicación en sala de clase es, en general, muy técnica y de difícil comprensión.	0,458
Q_II_24_Siento que se necesita más confianza entre profesor y estudiante.	-0,511

Fuente: Datos de la pesquisa (2010).

El análisis de los valores medios de las variables discriminantes confirma diferentes dificultades percibidas en cada paso en relación a las variables destacadas en el análisis discriminante:

- en la variable Q_II_6, que menciona la interferencia en el aprendizaje por causa de la falta de tiempo para dormir y descansar, la concordancia fue mayor entre los individuos del Grupo Ascensión;
- en la variable Q_III_18, que menciona la aplicación de conceptos aprendidos en situaciones reales, la concordancia fue mayor entre el Grupo Mantenimiento;
- en la variable Q_III_20, que menciona la alternancia de tiempo dedicado al estudio y trabajo, en que afirma ser necesaria una de las opciones, la concordancia fue mayor entre los individuos del Grupo Ascensión;
- en la variable Q_II_22, que menciona la dificultad de acompañamiento de la explicación en sala de clase, en que el estudiante juzga el procedimiento de explicación muy técnico, la concordancia mayor fue entre los individuos del Grupo Ascensión;
- en la variable Q_II_24, que menciona la confianza entre profesor y estudiante, la concordancia fue mayor entre los individuos del Grupo Mantenimiento.

De forma analítica, la Tabla 6 dispone los valores medios de las respuestas en las variables discriminantes para cada grupo.

Tabla 6
 Valores medios de las variables discriminantes

	Ascensión	Mantenimiento
Q_II_6_ La falta de tiempo para dormir y descansar perjudica mi aprendizaje.	4,64	3,93
Q_II_18_ En situaciones reales, mi tendencia es simplificar la utilización de conceptos (simplificar las técnicas aprendidas).	3,72	4,22
Q_II_20_ Comprendo que la situación ideal es dedicarse íntegramente para el trabajo o para el estudio.	3,78	2,87
Q_II_22_ Para mí, la explicación en sala de clase es, en general, muy técnica y de difícil comprensión.	3,84	3,16
Q_II_24_ Siento que se necesita más confianza entre profesor y estudiante.	3,93	4,16

Fuente: Datos de la pesquisa (2010).

Con base en los análisis estadísticos de las dificultades percibidas, se rechaza H_1 , porque los estudiantes de Ciencias Contables con diferentes perfiles socio-educacionales se diferencian entre sí en relación a las dificultades percibidas.

4.3 Análisis de la influencia socio-educacional en las perspectivas profesionales

Los presupuestos de normalidad y de homogeneidad de la variancia para las perspectivas profesionales resultaron en un test M de Box con Sig. F igual a 0,092, lo que no permite afirmar que hay significancia de las diferencias observadas, habiendo igualdad de las dispersiones entre los grupos (Fávero *et al.*, 2009).

La Tabla 7 resume el procedimiento *stepwise*, indicando qué variables fueron adicionadas como discriminantes y el correspondiente valor de Λ de Wilks, que relata cuáles son las variables adicionales minimizaron el valor de Lambda (Λ). Son las variables con mayor capacidad discriminante para las perspectivas profesionales.

Tabla 7
 Variables discriminantes por el procedimiento Stepwise de las perspectivas profesionales

Step	Entered	Wilks' Lambda							
		Statistic	df1	df2	df3	Exact F			
						Statistic	df1	df2	Sig.
1	Q_III_11_ Pienso que la profesión de contador está sujeta a un pesado conjunto de requisitos legales.	0,928	1	1	132	10,300	1	132	0,002
2	Q_III_13_ La formación contable me permitirá más rápidamente ocupar un cargo gerencial o directivo.	0,875	2	1	132	9,335	2	131	0,000
3	Q_III_12_ En mi opinión, la formación contable es la que proporciona mejores condiciones de inserción en el mercado de trabajo.	0,790	3	1	132	11,521	3	130	0,000
4	Q_III_21_ Tengo habilidades verbales, de liderazgo, interpersonales u otras que me proporcionan estabilidad y éxito en la profesión.	0,761	4	1	132	10,108	4	129	0,000
5	Q_III_9_ La profesión de contador es la más compatible con mi condición social.	0,736	5	1	132	9,190	5	128	0,000
6	Q_III_6_ En mi opinión, el salario entre géneros (M/F) es igual en la profesión contable.	0,700	6	1	132	9,053	6	127	0,000
7	Q_III_7_ Creo que la oferta de empleos en el área de Contabilidad es muy grande.	0,676	7	1	132	8,609	7	126	0,000

Fuente: Datos de la pesquisa (2010).

El método de análisis utilizado para testar la tolerancia para cada variable en cada paso que discriminó las perspectivas profesionales en que cada paso excluyó una variable por vez, hasta que ninguna presentase un Valor Sig. F menor que 0,05, fue el análisis *Stepwise*, y se ejecutaron 5 pasos.

La variancia explicada en términos de diferencia entre los grupos está representada en la Tabla 8, en que el valor *Eigenvalues* es una medida que representa lo cuanto cada función es diferente en la Función Discriminante. Cuanto más alejados de 1 fueren los grupos, mayores serán las variaciones explicadas entre los grupos por la función discriminante (Fávero *et al.*, 2009). El *output* de la función discriminante relata que contribuye con el 100% para demostrar las diferencias entre los grupos en las perspectivas profesionales.

Tabla 8

Eigenvalues relativos a las perspectivas profesionales

Function	Eigenvalue	% of Variance	Cumulative %	Canonical Correlation
1	0,478	100	100	0,569

Fuente: Datos de la pesquisa (2010).

La Tabla 9 indica la significancia de la función discriminante, por medio de la cual se observa la diferencia entre los grupos.

Tabla 9

 Lambda de Wilks y χ^2 para significancia de la función discriminante de las perspectivas profesionales

Test of Function(s)	Wilks' Lambda	Chi-square	df	Sig.
1	0,676	50,226	7	0,000

Fuente: Datos de la pesquisa (2010).

Los valores de los coeficientes estandarizados de las funciones discriminantes de las perspectivas profesionales, en la Tabla 10, son utilizados para evaluar la importancia de cada variable explicativa y en la interpretación de los resultados.

El análisis de los valores medios de las variables discriminantes confirma que cada grupo posee perspectivas profesionales diferentes en relación a las variables destacadas en el análisis discriminante.

Tabla 10

Coeficientes estandarizados de las funciones discriminantes de las perspectivas profesionales

	Function
	1,000
Q_III_6_En mi opinión, los salarios entre géneros (M/F) son iguales en la profesión contable.	-0,430
Q_III_7_Creo que la oferta de empleos en el área de contabilidad es muy grande.	0,361
Q_III_9_ La profesión de contador es la más compatible con mi condición social.	0,401
Q_III_11_Pienso que la profesión de contador está sujeta a un pesado conjunto de requisitos legales.	0,317
Q_III_12_En mi opinión, la formación contable es la que proporciona mejores condiciones de inserción en el mercado de trabajo.	0,556
Q_III_13_ La formación contable me permitirá más rápidamente ocupar un cargo gerencial o directivo.	-0,627
Q_III_21_Tengo habilidades verbales, de liderazgo, interpersonales u otras que me proporcionan estabilidad y éxito en la profesión.	-0,427

Fuente: Datos de la pesquisa (2010).

- en la variable Q_III_6, que menciona la igualdad de salario en la profesión contable, la concordancia es mayor entre los individuos del Grupo Mantenimiento;
- en la variable Q_III_7, que menciona la gran oferta de empleo en el área contable, la concordancia es mayor entre los individuos del Grupo Ascensión;
- en la variable Q_III_9, que menciona la compatibilidad de la profesión de contador con la condición social del estudiante, la concordancia es mayor entre los individuos del Grupo Ascensión;
- en la variable Q_III_11, que menciona que la profesión contable está sujeta a un conjunto de requisitos legales, la concordancia es mayor entre los individuos del Grupo Ascensión;
- en la variable Q_III_12, que menciona condiciones de inserción en el mercado de trabajo proporcionado por la formación contable, la concordancia es mayor entre los individuos del Grupo Ascensión;
- en la variable Q_III_13, que menciona el beneficio de ascensión a cargos gerenciales y directivos, proporcionado por la formación contable, la concordancia es mayor entre los individuos del Grupo Mantenimiento;
- En la variable Q_III_21, que menciona habilidades verbales, de liderazgo, interpersonales u otras que proporcionan estabilidad y éxito en la profesión, la concordancia es mayor entre los individuos del Grupo Mantenimiento.

De forma analítica, la Tabla 11 presenta los valores medios de las respuestas en las variables discriminantes para cada grupo.

Tabla 11
 Valores medios de las variables discriminantes

	Ascensión	Mantenimiento
Q_III_6_En mi opinión, los salarios entre géneros (M/F) son iguales en la profesión contable.	3,44	3,89
Q_III_7_Creo que la oferta de empleos en el área de contabilidad es muy grande.	5,06	4,58
Q_III_9_ La profesión de contador es la más compatible con mi condición social.	4,02	3,40
Q_III_11_Pienso que la profesión de contador está sujeta a un pesado conjunto de requisitos legales.	5,10	4,51
Q_III_12_En mi opinión, la formación contable es la que proporciona mejores condiciones de inserción en el mercado de trabajo.	4,36	3,84
Q_III_13_ La formación contable me permitirá más rápidamente ocupar un cargo gerencial o directivo.	3,72	4,27
Q_III_21_Tengo habilidades verbales, de liderazgo, interpersonales o otras que me proporcionan estabilidad y éxito en la profesión.	4,15	4,60

Fuente: Datos de la pesquisa (2010).

Con base en los análisis estadísticos de las perspectivas profesionales, se rechaza H_2 porque los estudiantes de Ciencias Contables, con diferentes perfiles socio-educacionales, se diferencian entre sí en relación a las perspectivas profesionales.

5. Consideraciones finales

El objetivo general de este estudio fue identificar, por medio de evidencias estadísticas, si los diferentes perfiles socio-educacionales influyen las dificultades percibidas y las perspectivas profesionales de los estudiantes de Ciencias Contables de la UFPR. Para alcanzar este objetivo, el trabajo exigió alcance

y profundidad en el incremento metodológico que, siguiendo un conjunto de procedimientos, comprobó la existencia de dos grupos distintos entre sí. En lo que atañe a los objetivos específicos propuestos, el estudio alcanzó los resultados presentados más adelante.

El alcance del objetivo específico uno se dio de la siguiente forma: los perfiles socio-educacionales de los estudiantes, delineados a partir del cuestionario y del procedimiento estadístico, confirmaron que los estudiantes del curso de Ciencias Contables de la UFPR son provenientes de estratos desiguales de la población, con perfiles distintos, lo que permitió distribuirlos en dos grupos, denominados Grupo Ascensión, con 89 individuos, y Grupo Mantenimiento, con 45 individuos.

Confirmadas las evidencias de dos grupos socio-educacionales de estudiantes, la muestra comprueba que el Grupo Ascensión se sitúa en un estrato inferior de las capas sociales brasileñas, y el Grupo Mantenimiento se encuentra en estrato más elevado. Estas sustentaciones, ancoradas en la manifestación individual de cada estudiante, por la significancia estadística de cada variable en la formación de su grupo y en la media de respuestas del conjunto de estudiantes de cada grupo, emergen en la definición de los grupos – la ocupación de los padres y madres de los estudiantes del Grupo Ascensión resultó en predominancia de baja relación con los niveles de conocimiento técnico y teórico, situándose en las posiciones inferiores de la escala ocupacional, como revelado en la media de las respuestas. Resultado inverso evidencia las afirmaciones de los miembros del Grupo Mantenimiento – la ocupación de los padres y madres de esos estudiantes se sitúa en niveles más elevados de la escala ocupacional.

El alcance de los objetivos específicos dos y cuatro se dio de la siguiente manera: las principales dificultades percibidas por los estudiantes se concentran con mayor énfasis en uno de los grupos. Además de las variables discriminantes destacadas, la media de respuestas en cada variable muestra que las mayores dificultades de los estudiantes pertenecientes al Grupo Ascensión dicen respecto al tiempo necesario para estudiar, dedicarse a actividades como el trabajo y la familia, además de otros factores que dificultan el aprendizaje del contenido del curso, llevándolos a creer que el exceso de contenido es inapropiado para sus perspectivas.

Para los estudiantes del Grupo Mantenimiento, las dificultades percibidas se manifiestan en la inserción como profesional en el mercado de trabajo, tales como la falta de tiempo para los estudios, los contenidos relativamente técnicos y la desconfianza por parte de los estudiantes de que están aprendiendo algo inadecuado también contribuye para distanciar a los estudiantes de ese grupo de los profesores.

Las variables que atenderán al objetivo de componer el cuadro de las principales dificultades permitieron testar, estadísticamente, las hipótesis de la pesquisa y rechazar H_1 , porque los estudiantes de Ciencias Contables con diferentes perfiles socio-educacionales se diferencian entre sí en relación a las dificultades percibidas.

El alcance de los objetivos específicos tres y cinco se dio de la siguiente manera: además de las variables destacadas por el análisis discriminante para las perspectivas profesionales de los estudiantes, los grupos se diferencian en relación a las perspectivas en términos de su actuación como contador y de su inserción en el mercado de trabajo.

Los estudiantes del Grupo Ascensión son los que más comparten la visión de que, en la profesión contable, no tendrán problemas en el mercado de trabajo, debido a la gran oferta de empleo, y la profesión como representación de la condición social es más aceptada por los estudiantes de ese grupo, *status* no tan esperado por los estudiantes del Grupo Mantenimiento. Tal hecho se alía al mercado de trabajo y a la oferta de empleo en el área. La condición social de los elementos de cada grupo no siempre juzga que estén adecuadas a la profesión de contador.

La profesión contable es vista por los dos grupos como un medio por el cual pueden valerse para ocupar funciones de nivel gerencial o directivo en las empresas, pero el Grupo Mantenimiento concuerda más con esa afirmación. Ese hecho sugiere que los individuos pertenecientes a cada grupo tienen todavía algunos valores individuales, necesitando ser revisados para permitir la continuidad del crecimiento hacia niveles más elevados de las condiciones sociales destacadas en el referencial teórico, tales como: renta, ocupación y nivel de instrucción de los elementos del grupo.

Las variables que atendieron al objetivo de componer el cuadro de las perspectivas profesionales fueron suficientes para testar estadísticamente las hipótesis de la pesquisa y rechazar H_2 , porque los estudiantes de Ciencias Contables con diferentes perfiles socio-educacionales se diferencian entre sí en relación a las perspectivas profesionales.

Como limitación del estudio, cabe citar que, en el análisis, fueron contemplados 134 estudiantes de los períodos intermediarios (2º y 3º años), restringiéndose así los resultados a esta muestra. Se puede considerar todavía como limitación el hecho de haber sido pesquisada solamente una institución de enseñanza para la colecta de datos.

6. Referencias

- Bomtempo, M. S. (2005). *Análise dos fatores de influência na escolha pelo curso de graduação em administração: um estudo sobre as relações de causalidade através da modelagem de equações estruturais*. Dissertação, Centro Universitário Álvares Penteado – UniFecap, São Paulo, SP, Brasil.
- Cervo, A. L. & Bervian, P. A. (2002). *Metodologia Científica* (5th Ed.) São Paulo: Prentice Hall.
- Cooper, D. R., & Schindler, P. S. (2003). *Métodos de Pesquisa em Administração* (7a ed.). Porto Alegre: Bookman.
- Escerdo, P. D., & Quintana, A. C. (2007, octubre). Perfil do acadêmico que ingressa no curso de ciências contábeis na FURG. *Revista do CRCRS*, (4), 1-7.
- Fávero, L. P., Belfiore, P., Silva, F. L. da, & Chan, B. (2009). *Análise de Dados – modelagem multivariada para tomada de decisões*. Rio de Janeiro: Campus.
- Ferreira, D. (2003). *Manual de Sociologia* (2a ed.). São Paulo: Atlas.
- Giddens, A. (2005). *Sociologia* (4a ed.). Porto Alegre: Artmed.
- Gil, A. C. (1996). *Como Elaborar Projetos de Pesquisa* (3a ed.). São Paulo: Atlas.
- Guareschi, P. A. (1992). *Sociologia da Prática Social*. Petrópolis: Vozes.
- Hair, J. F., Tatham, R. L., Anderson, R. E., & Black, W. (2005). *Análise Multivariada de Dados* (5a ed.). Porto Alegre: Bookman.
- Kurchaidt, S. M., Nascimento, I. R., Zanette, V. H., & Camargo, L. K. P. (2008). Estudo do Desempenho Médio dos Alunos do Curso de Matemática no Vestibular de Primavera/2008 da UNICENTRO/PR. *Revista Ciências Exatas e Naturais*, 10(1), 95-101.
- Lagioia, U. C. T., Santiago, H. L. F., Gomes, R. B., & Ribeiro, J. F., Filho. (2007). Uma investigação sobre as expectativas do estudantes e o seu grau de satisfação em relação ao curso de ciências contábeis. *Revista Contemporânea de Contabilidade*, 1(8), 121-138.
- Leite, G. A., Filho. (2005). Atitudes e opiniões dos alunos do curso de graduação em ciências contábeis quanto a cursar pós-graduação: um estudo numa universidade pública. *Anales del Encontro Nacional da Associação Nacional de Pós-Graduação e Pesquisa em Administração - EnANPAD*. Brasília, DF, Brasil, 29.
- Marion, J. C. (1999, Marzo). Uma visão panorâmica da profissão contábil. *Revista do CRCPR*, 8-9.
- Oliveira, P. S. (1999). *Introdução à sociologia* (19a ed.). São Paulo: Ática.
- Pastore, J. (1979). *Desigualdade e mobilidade social no Brasil* (T. A. Queiroz, ed.). São Paulo: EDUSP.
- Peleias, I. R., Petrucci, V. B. C., Garcia, M. N., & Silva, D. da. (2008). Pesquisa sobre a percepção dos alunos 1º. ano de ciências contábeis na cidade de São Paulo em relação às dificuldades por eles percebidas no período noturno. *Revista Universo Contábil*, 4(1), 81-94.

- Pinheiro, R. G. (2008). *Fatores de Escolha Pelo Curso de Ciências Contábeis – uma pesquisa com os graduandos na capital e grande São Paulo*. Disertación, Centro Universitário Álvares Penteado – Unifecap, São Paulo, SP, Brasil.
- Rabello, O. (1979). *Um estudo de estratificação social e de inconsistência de status do estudante universitário*. Tesis de Libre Enseñanza, Universidade Estadual de Campinas, Faculdade de Educação, Campinas, SP, Brasil.
- Raup, F. M., & Beuren, I. M. (2008). Coleta, Análise e Interpretação dos Dados. In: I. M. Beuren (Coord.). *Como Elaborar Trabalhos Monográficos em Contabilidade–teoria e prática* (3a ed.). São Paulo: Atlas.
- Rehfeldt, M. J. H. (2006). *Mudanças no Perfil dos Vestibulandos da Univates: uma análise ao longo dos últimos seis anos*. Monografía de Especialización, Centro Universitário Univates, Lajeado, RS.
- Richardson, R. J. (2007). *Pesquisa social: métodos e técnicas* (3a ed.). São Paulo: Atlas.
- Schleich, A. L. R. (2006). *Integração na educação superior e satisfação acadêmica de estudantes ingressantes e concluintes*. Disertación, Universidade Estadual de Campinas, Faculdade de Educação, Campinas, SP, Brasil.
- Stefanello, S. (2010). *O processo de ensino-aprendizado de língua Estrangeira na educação básica*. Disertación, Universidad Autónoma de Asunción, Asunción, Paraguay.
- Takakura, M. (1992, jun/dez.). Formação Profissional do Contabilista. *Enfoque – Reflexão Contábil*, 5(5).

Estructuración de un Modelo de Evaluación de Desempeño para la Gestión del Curso de Ciencias Contables de la Universidad Tecnológica Federal de Paraná

Resumen

En el análisis de la literatura, se percibe la necesidad de que sea estructurado un modelo de Evaluación de Desempeño destinado a la gestión interna de cursos superiores. En ese contexto, el objetivo del trabajo consiste en estructurar un modelo de Evaluación de Desempeño para el curso de Ciencias Contables de la Universidad Tecnológica Federal de Paraná que integre las perspectivas de la evaluación interna y de la externa por medio de la Metodología Multi-criterio de Apoyo a la Decisión Constructivista (MCDA-C). Para atender a los objetivos de la pesquisa, fue realizado un estudio exploratorio, con aplicación de un estudio de caso. La pesquisa se caracteriza como cualitativa en toda la estructuración del modelo. A partir del modelo estructurado, se identificaron: (i) tres grandes áreas que responden por el desempeño general del curso: Enseñanza, Pesquisa y Extensión; (ii) ocho Puntos de Vista Fundamentales, siendo cuatro para el área enseñanza (cuerpo docente, infraestructura, procesos internos y lista de contenidos), dos para el área pesquisa (producción científica y divulgación científica) y dos para el área extensión (proyectos externos y colaboraciones externas); y (iii) 84 indicadores de desempeño a ser considerados en la Evaluación de Desempeño de ese contexto. De esa forma, se concluye que fue posible estructurar un modelo de evaluación para atender a las particularidades del curso de Ciencias Contables.

Palabras clave: Desempeño; Enseñanza Superior; MCDA-C; Ciencias Contables; SINAES.

Sandro César Bortoluzzi

Doctor en Ingeniería de Producción (UFSC), Profesor de la Universidad Tecnológica Federal de Paraná (UTFPR).

Contato: Via do Conhecimento, Caixa-postal 571, Fraron, Pato Branco, PR, Brasil, CEP: 85503-390.

E-mail: sandro@utfpr.edu.br

Marivânia Rufato da Silva

Especialista en Gestión Contable y Financiera (UTFPR), Contadora en la Contabilize – Contabilidad, Asesoría y Auditoría. **Contato:** Rua Tamoio, 1657, Trevo da Guarani, Pato Branco, PR, Brasil, CEP: 85501-070.

E-mail: marivania@contabilizepr.com.br

Sandra Rolim Ensslin

Doctora en Ingeniería de Producción (UFSC), Profesora de la Universidad Federal de Santa Catarina (UFSC).

Contato: Campus Universitário, Caixa Postal 476, Trindade, Florianópolis, SC, Brasil, CEP: 88040-900.

E-mail: senssln@gmail.com

Leonardo Ensslin

Posdoctorado en Ingeniería de Producción (Lancaster University), Profesor de la Universidad Federal de Santa Catarina (UFSC). **Contato:** Rua Tamoio, 1657, Trevo da Guarani, Pato Branco, PR, Brasil, CEP: 85501-070.

E-mail: leonardoenssln@gmail.com

1. Introducción

En el Brasil, gran parte de los cursos superiores de graduación deja de evaluar el desempeño por medio de un sistema de evaluación que contemple los objetivos internos y externos. De esa forma, los gestores administran sus cursos, teniendo como base solamente los indicadores de desempeño utilizados por los órganos reguladores externos, o sea, en muchos casos, dejan de evaluar factores de gran relevancia (Piratelli & Belderrain, 2010).

Se destaca que, para atender a las necesidades de gestión de los cursos de graduación, se hace necesario que se estructure un modelo de Evaluación de Desempeño (AD) que atienda a las particularidades del contexto decisorio y que considere la complejidad de evaluar el desempeño. De esa forma, un modelo de AD necesita contemplar todos los factores del contexto, incluyendo informaciones cualitativas y cuantitativas; aspectos objetivos y subjetivos; las relaciones de poder entre los grupos involucrados en el proceso; los conflictos de valores y objetivos de los grupos interesados en la decisión (Bortoluzzi, Ensslin & Ensslin, 2011; Bortoluzzi, Ensslin & Ensslin, 2010a; Bortoluzzi, Ensslin & Ensslin, 2010b; Ensslin, Montibeller & Noronha, 2001; Montibeller, Belton, Ackermann & Ensslin, 2008; Montibeller & Belton, 2009;).

En ese contexto, surge la pregunta que orienta esta pesquisa: “¿Cuáles son los indicadores de desempeño que deben ser considerados en un modelo de Evaluación de Desempeño para el curso superior de Ciencias Contables, considerando las particularidades del contexto decisorio?” Para responder a la pregunta de pesquisa, se presenta como objetivo general del trabajo que se estructure un modelo de Evaluación de Desempeño para el curso de Ciencias Contables de la Universidad Tecnológica Federal de Paraná (UTFPR), que considere las percepciones del decisor por medio de la Metodología Multi-criterio de Apoyo a la Decisión Constructivista (MCDA-C).

A fin de alcanzar el objetivo general propuesto, se seleccionó como instrumento de intervención la Metodología Multi-criterio de Apoyo a la Decisión Constructivista, siendo que, por medio de esa herramienta, será posible: (i) identificar los objetivos a ser perseguidos por el curso de graduación; (ii) identificar las dimensiones que responden por el desempeño del curso; (iii) construir los indicadores de desempeño para medir los objetivos del curso.

El presente trabajo se justifica en los siguientes puntos: (i) contribuye con la comunidad científica al desarrollar una pesquisa dirigida al tema de Evaluación de Desempeño del enseñanza superior; (ii) contribuye con la comunidad académica por presentar un estudio de caso con aplicación de la metodología MCDA-C; y (iii) contribuye con el tema de Evaluación de Desempeño de la enseñanza superior por aplicar una metodología consolidada científicamente para que se estructure un modelo de evaluación multi-criterio, que considera las particularidades del contexto decisorio.

Además de los aspectos introductorios presentados, el trabajo está organizado en las siguientes secciones: (i) referencial teórico; (ii) metodología de pesquisa; (iii) resultados de la pesquisa; y (iv) consideraciones finales.

2. Referencial teórico

La educación, principalmente la de nivel superior, presenta un importante papel social: contribuir no solamente para el desarrollo económico, sino también para el desarrollo humano, formando profesionales éticos y competentes, capaces de construir conocimientos científicos relevantes. Así, además de considerar la calidad de la enseñanza, la evaluación educacional también debe contemplar en sus análisis si las expectativas de la sociedad están siendo cumplidas (Sobrinho, 2008).

En ese contexto, surge la necesidad de evaluar el desempeño de los cursos en las Instituciones de Enseñanza Superior (IES). No obstante, primero, se hace necesario discurrir sobre el proceso de evaluación externa a que los cursos superiores son sometidos, pues el proceso de evaluación de la enseñan-

za superior en el Brasil pasó por grandes mudanzas en las dos últimas décadas, principalmente a fin de ajustarse a las alteraciones que ocurrieron en el contexto de la educación superior (Polidori, 2009).

En nuestro País, de acuerdo con Polidori (2009, p. 444), los procesos de evaluación educacional pueden ser divididos en cuatro ciclos:

Primer ciclo (1986 a 1992) – varias iniciativas de organización de un proceso de evaluación, y la existencia de evaluaciones aisladas en el país no constituyéndose en una evaluación de carácter nacional (PARU, GERES); Segundo ciclo (1993 a 1995) – denominado de formulación de políticas. Instalación del Programa de Evaluación Institucional de las Universidades Brasileñas (PAIUB);

Tercer ciclo (1996 a 2003) – denominado de consolidación o implementación de la propuesta gubernamental. Ocurrió el desarrollo del Examen Nacional de Cursos (ENC), el *Provão* (Examen final de comprobación de nivel), y el de la Evaluación de las Condiciones de Oferta (ACO), la cual pasó, posteriormente, a ser llamada Evaluación de las Condiciones de Enseñanza (ACE). Por fin, hubo, también, algunos Decretos para reglamentar y organizar la evaluación de las IES;

Cuarto ciclo (2003 la actual) – denominado de construcción de la evaluación emancipatoria, con la implantación del SINAES en una propuesta de desarrollar una evaluación formativa y que considerase las especificidades de las IES del país.

En el primer ciclo, se percibe que no hay un proceso estructurado de evaluación educacional en nivel nacional, siendo que los dos procesos que se destacaron en ese período fueron el Programa de Evaluación de la Reforma Universitaria (PARU) y la propuesta de evaluación del Grupo Ejecutivo de la Reforma de la Educación Superior (GERES).

En 1993, en el segundo ciclo, fue creado el Programa de Evaluación Institucional de las Universidades Brasileñas (PAIUB). El PAIUB tenía como foco la propia institución, siendo que la adhesión era de carácter voluntario. El programa pretendía la creación de una comisión de evaluación en cada institución, que elaboraría un proyecto de autoevaluación, basado en la autorregulación. El PAIUB llegó a ser desarrollado por algunas universidades, pero fue extinto cuando fue hecha la adopción del Examen Nacional de Cursos (Barreyro & Rothen, 2006).

El tercer ciclo inicia con la implantación del Examen Nacional de Cursos, conocido como *Provão* (Examen Final). Este era un examen hecho anualmente y obligatorio para todos los estudiantes concluyentes de cursos superiores, condicionando la recepción de diplomas. La mayor crítica que el programa recibió fue en relación a ser un proceso de evaluación de las IES, utilizando solamente los resultados del desempeño de los alumnos, visto que, de acuerdo con el resultado de la prueba realizada por los discentes, la Institución de Enseñanza Superior recibía un concepto que variaba de “A” a “E”, donde “A” era el “mejor” y “E” el “peor” resultado (Polidori, 2009).

Todavía en ese ciclo, fueron introducidas otras formas de evaluación, pero de menor divulgación y solamente de carácter regulatorio, entre ellas: las Evaluaciones de las Condiciones de Enseñanza (ACE) que regulaban el reconocimiento o renovación de reconocimiento de cursos, y la evaluación para credenciar de Instituciones de Enseñanza Superior (IES) nuevas o re-credenciado de IES activas. En ese mismo período, ocurrió la aprobación de la Ley de Directrices y Bases (LDB), determinando que la autorización de funcionamiento de instituciones y el reconocimiento de cursos serian por plazos limitados y vinculados a la realización de evaluaciones (Barreyro & Rothen, 2006).

El cuarto ciclo se inicia en 2003 con la implantación del Sistema Nacional de Evaluación de la Educación Superior (SINAES) y sigue hasta hoy. Ese sistema, conforme Art. 1º de la Ley n.º 10.861/2004 visa a la mejoría de la calidad, el control de la expansión de oferta, el aumento de la eficacia y efectividad, y la profundización de los compromisos y responsabilidades sociales de las Instituciones de Enseñanza Superior.

Para alcanzar sus objetivos, el sistema parte de tres pilares: (i) autoevaluación y evaluación externa de las Instituciones de Enseñanza Superior; (ii) evaluación de los cursos de Graduación; y (iii) Evaluación del Desempeño de los Estudiantes de la Educación Superior.

El primer pilar, la evaluación de las Instituciones de Enseñanza Superior, se realiza por los procesos de autoevaluación y evaluación externa y contempla diez dimensiones evaluativas: (i) la misión y el Plan de Desarrollo institucional (PDI) – verifica la misión de la institución y si las propuestas constantes en el PDI están siendo implementadas de forma adecuada al funcionamiento de los cursos; (ii) la política para la enseñanza, la pesquisa, la posgraduación, la extensión – describe la organización didáctico-pedagógica, la formación curricular y verifica los procedimientos para estímulo a la producción académica; (iii) la responsabilidad social de la institución – analiza su contribución a la inclusión social, al desarrollo económico y social, y su relación con el sector público, privado y del mercado de trabajo; (iv) la comunicación con la sociedad – examina como está la divulgación de la imagen de la institución ante la sociedad y los procesos de comunicación internos y externos; (v) las políticas de personal – verifica las carreras del cuerpo docente y del cuerpo técnico-administrativo, su perfeccionamiento, desarrollo profesional y sus condiciones de trabajo; (vi) la organización y gestión de la institución – describe el funcionamiento y representatividad de los colegiados, y la participación de los segmentos de la comunidad universitaria en los procesos decisorios; (vii) infraestructura física – verifica toda la infraestructura de enseñanza y de pesquisa, biblioteca, recursos de información y comunicación; (viii) planificación y evaluación – analiza especialmente los procesos, resultados y eficacia de la autoevaluación institucional; (ix) políticas de atendimento a los estudiantes – verifica el acompañamiento a los egresos y el atendimento pedagógico a los estudiantes; (x) sostenibilidad financiera – describe las políticas de captación y aplicación de recursos teniendo en vista la continuidad de los compromisos en la oferta de la educación superior. Analizándose la propuesta que el sistema presenta para evaluación interna y externa de las IES, resulta claro que el SINAES pretende ir además de la regulación y control burocrático de las Instituciones de Enseñanza Superior. Por intermedio del SINAES, el gobierno pretende actuar de forma educativa, ofreciendo apoyo para que las IES puedan ejecutar la autoevaluación, mejorar sus procesos de gestión y la calidad de los servicios prestados (Rothen, 2006).

El segundo pilar, la evaluación de los cursos superiores, de acuerdo con la Ley n.º 10.861/2004, ten por objetivo verificar las condiciones de enseñanza ofrecidas a los estudiantes identificando (i) el perfil del cuerpo docente; (ii) la calidad de las instalaciones físicas; y (iii) la organización didáctico-pedagógica del curso de graduación.

El tercer pilar, la evaluación de desempeño de los estudiantes de la enseñanza superior, es realizado por la aplicación del Examen Nacional de Desempeño de los Estudiantes (ENADE). El test, que une cuestiones de conocimientos generales y específicos, es aplicado a una muestra de alumnos cada tres años, al final del primero y del último año de curso, a fin de verificar la evolución del conocimiento o el “valor agregado” por la institución en las habilidades y competencias del estudiante (Verhine, Dantas & Soares, 2006).

Cada uno de los pilares del sistema y sus dimensiones evaluativas se desdoblan en indicadores que posibilitan la Evaluación de Desempeño. Como el foco de este trabajo es la Evaluación de Desempeño de un curso superior, se presentan, en la Figura 1, las variables/indicadores del segundo pilar, evaluación de los cursos de graduación, agrupados en las tres dimensiones que lo componen.

Variables Dimensión 1: Organización Didáctico Pedagógica	
1	Implementación de las políticas institucionales constantes del Plano de Desarrollo Institucional
2	Autoevaluación del curso
3	Actuación del coordinador del curso
4	Objetivos del curso
5	Perfil del egreso
6	Número de vagas
7	Contenidos curriculares
8	Metodología
9	Atendimiento al discente
10	Estímulo a actividades académicas
11	Contrato de Prácticas supervisado y práctica profesional
12	Actividades complementarias
Variables Dimensión 2: Cuerpo Docente	
1	Composición del NDE (Núcleo Docente Estructurador)
2	Titulación y formación académica del NDE
3	Régimen de trabajo del NDE
4	Titulación y formación del coordinador del curso
5	Régimen de trabajo del coordinador del curso
6	Composición y funcionamiento del colegiado de curso o equivalente
7	Titulación del cuerpo docente
8	Régimen de trabajo del cuerpo docente
9	Tiempo de experiencia de magisterio superior o experiencia del cuerpo docente
10	Número de plazas anuales autorizadas por "docente equivalente a tiempo Integral"
11	Alumnos por grupo en disciplina teórica
12	Número medio de disciplinas por docente
13	Pesquisa y producción científica
Variables Dimensión 3: Instalaciones Físicas	
1	Sala de profesores y sala de reuniones
2	Gabinetes de trabajo para profesores
3	Salas de clases
4	Acceso de los alumnos a los equipamientos de informática
5	Registros académicos
6	Libros de la bibliografía básica
7	Libros de la bibliografía complementaria
8	Periódicos especializados, indexados y corrientes
9	Laboratorios especializados
10	Infraestructura y servicios de los laboratorios especializados

Figura 1. Indicadores/variables utilizadas por el sistema SINAES para evaluar el desempeño de los cursos de graduación

Fuente: Ministerio de Educación.

Por lo expuesto, se verifica que las dimensiones evaluadas por el Ministerio de la Educación por medio del sistema SINAES son importantes en el contexto de una institución de enseñanza, pero se cree que existan otros aspectos a ser considerados en la evaluación de desempeño de un curso superior, principalmente los aspectos particulares de cada curso de graduación en el contexto en que está inserido.

Se percibe que la evaluación educacional es un proceso bastante discutido en el Brasil, sea por órganos reguladores, por las instituciones de enseñanza o por la sociedad en general. En el contexto de la evaluación educacional, se encuentran, en la literatura, pesquisas con foco en el sistema SINAES (Giolo, 2008; Limana, 2008; Polidori, Marinho-Araújo & Barreyro, 2006; Reis, Silveira & Ferreira, 2010; Rodrigues, Ribeiro & Silva, 2006; Sobrinho, 2008; Vieira & Freitas, 2010).

No obstante, se percibe que pocos trabajos en la literatura abordan la Evaluación de Desempeño de los cursos de graduación. Sin embargo, se resalta que, a pesar de que pocos trabajos aborden el tema, la Evaluación de Desempeño es una importante herramienta de gestión para las organizaciones, y esa afirmación no es diferente para los cursos de graduación de las Instituciones de Enseñanza Superior (IES). No obstante, el proceso de evaluación educacional es complejo, pues involucra, además de diversas variables de difícil mensuración e integración, diversos intereses de muchas partes interesadas (Barreyro & Rothen, 2006).

Adicionalmente, se identifican en la literatura diferentes conceptos de Evaluación de Desempeño. En ese contexto, cumple esclarecer la afiliación teórica de esta pesquisa en lo que atañe al concepto de Evaluación de Desempeño Organizacional (ADO), que es el proceso de gestión utilizado para construir, fijar y diseminar conocimientos por medio de la identificación, organización, mensuración e integración de los aspectos necesarios y suficientes para medir y administrar el desempeño de los objetivos estratégicos de un determinado contexto de la organización (Ensslin & Ensslin, 2009). Para efecto de este trabajo, el concepto de Evaluación de Desempeño se restringe a contextos organizacionales, o sea, a ambientes involucrando múltiples actores con diferentes grados de poder, objetivos e intereses no bien conocidos, usualmente confrontantes e insatisfacciones con orígenes no bien identificados para los propios actores involucrados (Ensslin & Ensslin, 2009).

3. Metodología de pesquisa

En esta sección, se presenta (i) el encuadramiento metodológico; y (ii) los procedimientos para la construcción del modelo.

3.1 Encuadramiento metodológico

En relación a la naturaleza del objetivo, este estudio se caracteriza como exploratorio, pues busca proporcionar mayor familiaridad con el problema con vistas a tornarlo más explícito (Gil, 1999). Se pueden percibir las características exploratorias de la pesquisa, en el desarrollo de la fase de estructuración del modelo, en que, por medio de la interacción del facilitador con el coordinador del curso de Ciencias Contables (decisor), se generó mayor conocimiento sobre el contexto, tornándolas preocupaciones en relación al desempeño del curso más explícitas.

En lo referente a la naturaleza del trabajo, se caracteriza como práctico, por medio de un estudio de caso. Una pesquisa práctica como la del estudio de caso surge de la necesidad de que se comprendan fenómenos sociales complejos, preservando las características de la vida real (Yin, 2005). Como modalidad de pesquisa, el estudio de caso visa a la investigación de un caso específico, delimitado y contextualizado en tiempo y lugar para la búsqueda de informaciones (Ventura, 2007). Se optó por ese delineamiento de la pesquisa, considerando que el desempeño de un curso superior es un fenómeno complejo, pues se presentan diversos actores involucrados, con intereses y objetivos distintos. Como el objetivo de un estudio de caso no es la construcción de conocimiento generalizado sobre el asunto en cuestión, sino, comprender la realidad del contexto evaluado, se percibe que esa práctica de pesquisa es compatible con la visión de conocimiento y paradigma científico adoptados en este trabajo. Así, se elaboró el modelo de Evaluación de Desempeño específico para el Curso de Ciencias Contables de acuerdo con las particularidades de ese contexto, por medio de la interacción directa con el coordinador del curso.

En relación a la colecta de datos e instrumentos utilizados para ese proceso, fueron utilizados datos primarios, colectados por medio de entrevistas, y secundarios, que tuvieron como instrumento de pesquisa el análisis documental (Richardson, 2008). En la pesquisa, los datos primarios fueron obtenidos por entrevistas efectuadas con el coordinador del curso para estructurar el modelo de Evaluación de Desempeño. Los datos secundarios consultados para la estructuración del modelo fueron el Proyecto Pedagógico del Curso y también las leyes que rigen los procesos de evaluación de la enseñanza superior brasileña.

En lo que se refiere al abordaje del problema, la pesquisa se caracteriza como cualitativa (Richardson, 2008), pues se realizó solamente la fase de estructuración del modelo.

3.2 Procedimientos para construcción del modelo

Según Ensslin *et al.* (2010, p. 128), la consolidación de la MCDA-C como instrumento científico de gestión ocurre a partir de la década de 1980. Las bases científicas de la metodología MCDA-C surgen con la publicación de los trabajos de Roy (1996) y Landry (1995) al definir los límites de la objetividad para los procesos de apoyo a la decisión; de los trabajos de Skinner (1986) y de Keeney (1992) al reconocer que los atributos (objetivos, criterios) son específicos al decisor en cada contexto.

La diferencia entre la MCDA-C y las metodologías MCDA tradicionales reside principalmente en el hecho de la MCDA tradicional restringir el apoyo a la decisión en dos etapas: la primera de formulación y la otra de evaluación para seleccionar, según un conjunto definido de objetivos (con poca o ninguna participación del decisor), cuál, de entre las alternativas previamente establecidas, es la mejor (óptima) (Ensslin *et al.*, 2010). Según los autores, la lógica de pesquisa de la MCDA tradicional es la racionalista deductiva, mientras que la MCDA-C utiliza una lógica de pesquisa constructivista mixta (inductiva y deductiva).

Según Roy (1994, 1996, 2005), se clasifican los investigadores en MCDA en dos grupos: aquellos que asumen un posicionamiento racionalista y aquellos que adoptan el constructivismo como lógica de investigación. Sin embargo, incluso entre los adeptos de la visión constructivista, muchos presentan dificultades para poner en operación la etapa de estructuración en una forma que reconozca los límites de la objetividad. Según Ensslin *et al.* (2010), este contexto estimuló a algunos autores que, en sus instrumentos de pesquisa, contemplan y priorizan esa etapa a designarla por MCDA-C para enfatizar la diferencia de la lógica de pesquisa. El uso de esa designación puede ser verificado en Bana y Costa; Ensslin; Corrêa; Vansnick, (1999); Ensslin, Dutra y Ensslin (2000); Bortoluzzi, Ensslin y Ensslin (2010c); Albuquerque (2011); Lacerda; Ensslin y Ensslin, (2011a); Lacerda; Ensslin y Ensslin, (2011b), entre otros.

En ese contexto y por afiliarse las convicciones y conceptos de la MCDA-C, el presente trabajo fue construido por medio de la Metodología Multi-criterio de Apoyo a la Decisión Constructivista (MCDA-C), que se divide en tres fases principales, demostradas en la Figura 2: (i) la de la estructuración; (ii) la de la evaluación; y (iii) la de elaboración de recomendaciones.

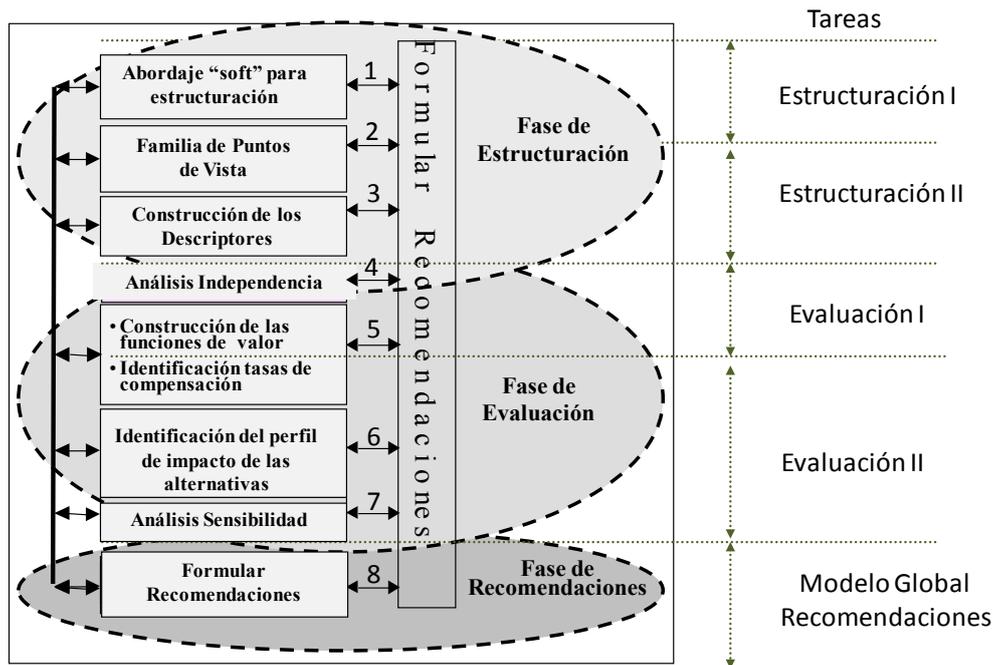


Figura 2. Flujo de actividades de la Metodología MCDA-C

Fuente: Adaptado de Ensslin, Montibeller, Noronha (2001).

Se resalta que la presente pesquisa realizó sólo la fase de estructuración del modelo de Evaluación de Desempeño, siendo que las etapas realizadas de la pesquisa son descritas en los ítems 3.2.1, 3.2.2 y 3.2.3.

3.2.1. Contextualización

Esa etapa tiene por objetivo explicar el contexto y construir un grado de entendimiento del ambiente que permita delimitar lo que pertenece al problema y lo que está fuera. La *Contextualización* se inicia por la identificación del contexto decisorio en el cual son presentados los actores, o sea, aquellos que participan, directa o indirectamente, del proceso en que se realiza la gestión. Los actores de ese proceso son: el decisor; el facilitador; los intervinientes; y los actuados. En la secuencia, se debe definir el rótulo para el problema, que consiste en elaborar su enunciado, y debe contener el foco principal del trabajo, indicando el propósito a ser alcanzado.

3.2.2. Estructura Jerárquica de Valor

En esa etapa, el facilitador anima al decisor a hablar de forma abierta sobre el contexto, recomendándose que se realice con el menor número de interrupciones posibles. Con base en eso, el facilitador extrae un conjunto de informaciones correspondientes a las preocupaciones y a los valores del decisor y propiedades del contexto. A esas informaciones se denominan Elementos Primarios de Evaluación (EPAs), que representan los aspectos juzgados como esenciales por el decisor y forman parte del conjunto de elementos que fundamentan las dimensiones que él tiene en cuenta al evaluar el contexto. Están, no obstante, aún en una forma demasadamente resumida. La próxima etapa entonces consiste en expandir esas informaciones para transformarlas en conceptos. Eso es realizado incentivando al decisor para que hable sobre cuál es la dirección de preferencia que él busca con cada uno de los EPAs, así como que hable sobre cuál es la consecuencia de no alcanzar ese propósito. Se tiene ahora un conjunto inmenso de informaciones en la forma de direcciones de preferencias buscadas en el contexto. Esas informaciones son ahora agrupadas por conte-

nido o área de preocupación (Ensslin *et al.*, 2001). Cada área de preocupación es entonces compuesta por un conjunto de conceptos. Para expandir su entendimiento para cada una de esas, es construido un mapa cognitivo (Eden, 1988). Cada mapa es entonces desmembrado en sus *clústeres* constituyentes y esta estructura se transforma en una Estructura Jerárquica de Valor (Ensslin *et al.*, 2001; Keeney, 1992).

3.2.3. Construcción de los Descriptores

La Estructura Jerárquica de Valor representa en su parte superior los objetivos estratégicos o dimensiones estratégicas del decisor para el contexto que en la metodología MCDA-C son denominados Puntos de Vista Fundamentales-PVF. Sus ramificaciones inferiores explican qué funciones tácticas y más abajo qué actividades operacionales explican los objetivos estratégicos. De esa forma, evidenciado el alineamiento entre los objetivos estratégicos y los operacionales, falta medir, y eso es realizado en esta etapa. Los mapas cognitivos en sus conceptos más medios proporcionan la información de qué propiedad del contexto que se debe medir su desempeño (Bana & Costa *et al.*, 1999). Con el propósito de explicitar las preferencias del decisor, en esta escala ordinal construida, se debe ahora especificar los niveles de referencia. El nivel inferior será denotado por Neutro y el superior por Bueno (Ensslin *et al.*, 2001). Con esa información, se encierra el proceso de construcción del entendimiento cualitativo en la metodología MCDA-C.

4. Resultados

En esta sección, son presentados los resultados de la pesquisa realizada en el Curso Superior de Ciencias Contables de la Universidad Tecnológica Federal de Paraná (UTFPR). La sección está organizada de la siguiente forma: (i) contextualización; (ii) estructura jerárquica de valor; (iii) construcción de los descriptores; y (iv) comparación entre el sistema SINAES y el modelo de Evaluación de Desempeño estructurado por medio de la MCDA-C.

4.1 Contextualización

El estudio de caso se realizó en el Curso Superior de Ciencias Contables de la Universidad Tecnológica Federal de Paraná (UTFPR), Campus Pato Branco. En las entrevistas con el coordinador del curso, que es el responsable por su gestión, se buscó verificar el funcionamiento del curso de graduación y la forma por la cual se realiza la gestión. Fue percibido que, actualmente, este cuenta con los procesos de evaluación de los órganos externos, que son esporádicos, e internamente presenta sólo proceso de evaluación de los docentes por los discentes. De esa forma, se percibe la necesidad de un instrumento de gestión que informe el desempeño actual del curso en los criterios juzgados importantes para el contexto y que también posibilite la elaboración de estrategias que permitan mejorar el desempeño del curso.

Después de entender ese proceso de gestión, fueron identificados los actores que, directa o indirectamente, influyen el proceso decisorio, conforme presentado en la Figura 3.

Decisor	Coordinador del Curso
Facilitadores	Autores del trabajo
Intervinientes	Dirección del Campus, Director de Enseñanza; Jefe de Departamento y Profesores del Curso.
Actuados	Académicos del Curso

Figura 3. Actores involucrados en el proceso de evaluación de desempeño del curso

Fuente: Datos de la pesquisa.

El decisor, el coordinador del curso, fue el actor que participó activamente de todo el proceso de estructuración del modelo, pues él es la persona que responde por su desempeño, siendo que sus percepciones y valores deben ser considerados en todo el proceso. El facilitador, los autores de la pesquisa, fueron las personas responsables por el desarrollo de la metodología en el contexto seleccionado. Los intervinientes fueron la dirección del campus, el director de enseñanza, el gerente de departamento y los demás profesores del curso, siendo que estos no participaron activamente de la estructuración del modelo, mas influncian el decisor. Los actuados son los académicos del curso, pues son considerados por el decisor, pero no tienen influencia directa.

Con los actores definidos, fue identificado junto con el decisor el rótulo que mejor identifica el problema: Evaluación de Desempeño de la gestión del Curso Superior de Ciencias Contables de la UTFPR.

4.2 Estructura Jerárquica de Valor

La construcción de la Estructura Jerárquica de Valor inicia con la identificación de los Elementos Primarios de Evaluación (EPAs). Ese proceso de identificación de los EPAs aconteció por medio de entrevistas con el Coordinador del Curso, en que se buscó motivar al decisor a hablar sobre todos los aspectos que considera importante y que, directa o indirectamente, causa impacto en el desempeño del curso de Ciencias Contables y también por la consulta de documentos internos y por la legislación sobre evaluación de los cursos superiores de graduación. Después de identificados los EPAs, se procedió a la ampliación del conocimiento del contexto por la transformación de cada EPA en uno o más conceptos orientados a la acción. Los conceptos también son construidos por medio de las entrevistas, siendo que se solicitó al decisor que hablase detalladamente sobre cada EPA relacionado anteriormente. En esa etapa, se buscó identificar lo que sería un buen desempeño para cada EPA, el desempeño pretendido, y lo que sería el peor desempeño, el mínimo aceptable. Los puntos suspensivos (...) en cada concepto son lo que separa el polo pretendido del opuesto psicológico y son leídos como “en vez de”.

En la Figura 4, se presentan ejemplos de Elementos Primarios de Evaluación con su respectivo concepto orientado a la acción.

EPAs	Conceptos
1. Titulación de los docentes	1 - Tener mayor cantidad de docentes con titulación de doctor... comprometer el desempeño de las aulas y la productividad en pesquisa.
2. Asiduidad de los docentes	2 - Garantizar asiduidad de los docentes en las clases... no conseguir trabajar todo el contenido programado y causar insatisfacción del alumno.
3. Tiempo disponible de los docentes	3 - Garantizar que los docentes estén disponibles todas las horas para las cuáles fueron contratados... no contar con sus participaciones en las decisiones del curso.
4. Experiencia práctica de los docentes fuera de la sala de aula	4 - Posibilitar medios para que los docentes vivan la práctica contable... no conseguir interconectar la teoría a la práctica en la enseñanza.
5. Participación de los docentes en las actividades del curso	5 - Asegurar que todos los docentes participen de las actividades desarrolladas en el curso... no aprovechar las diferentes capacidades de los docentes.

Figura 4. Ejemplos de los Elementos Primarios de Evaluación y Conceptos Orientados a la Acción

Fuente: Datos de la pesquisa.

En ese proceso, por medio de las entrevistas con el decisor y del análisis de la legislación que rige el funcionamiento del curso, fueron identificados 78 Elementos Primarios de Evaluación (EPAs) y 96 conceptos orientados a la acción.

Con la construcción de los conceptos, se tornaron más explícitas las preocupaciones del decisor en relación al desempeño del curso. De esa forma, fue posible agrupar los conceptos en grandes áreas de preocupación, conforme presentado en la Figura 5.

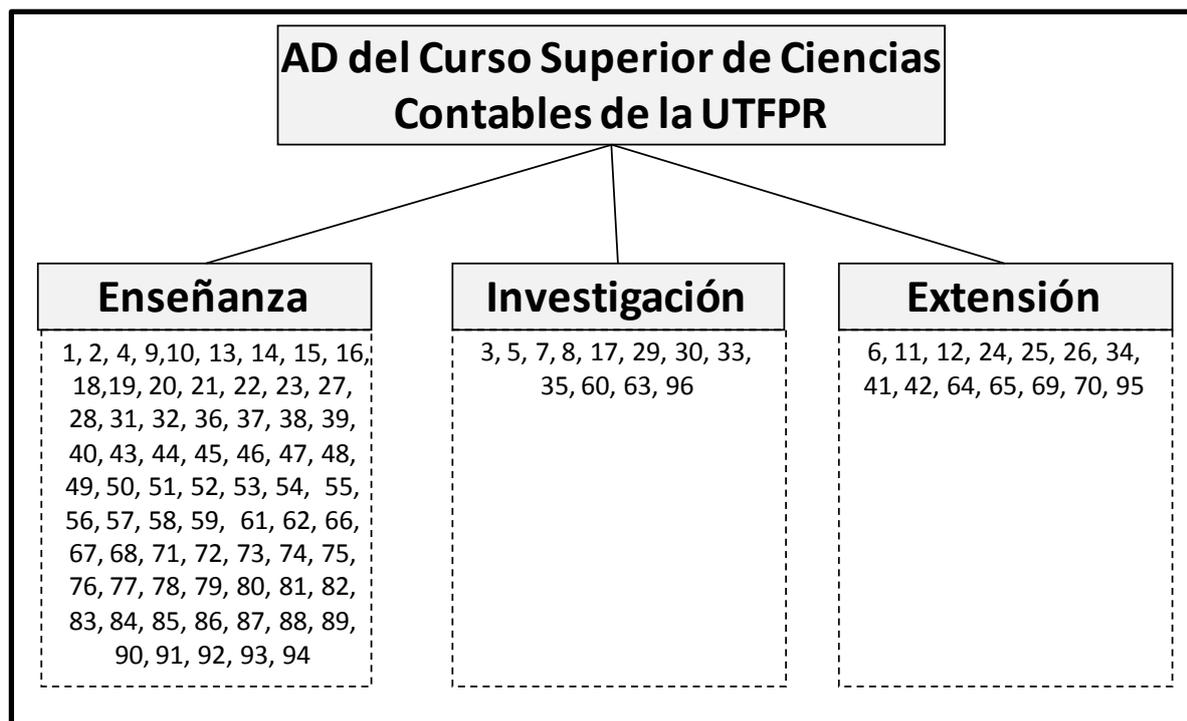


Figura 5. Agrupamiento de los Conceptos en Grandes Áreas de Preocupación

Fuente: Datos de la pesquisa.

Se percibe que las tres grandes preocupaciones que responden por el desempeño del curso son Enseñanza, Pesquisa y Extensión. Esas tres grandes áreas pueden ser descompuestas en un nivel posterior. Para eso, son leídos los conceptos de cada área, con el objetivo de verificar los conceptos que presentan la misma preocupación estratégica para el decisor. Con ese proceso, se establecen los Puntos de Vista Fundamentales (PVFs).

En la Figura 6, se muestran los conceptos agrupados en PVFs, en las grandes áreas de preocupación.

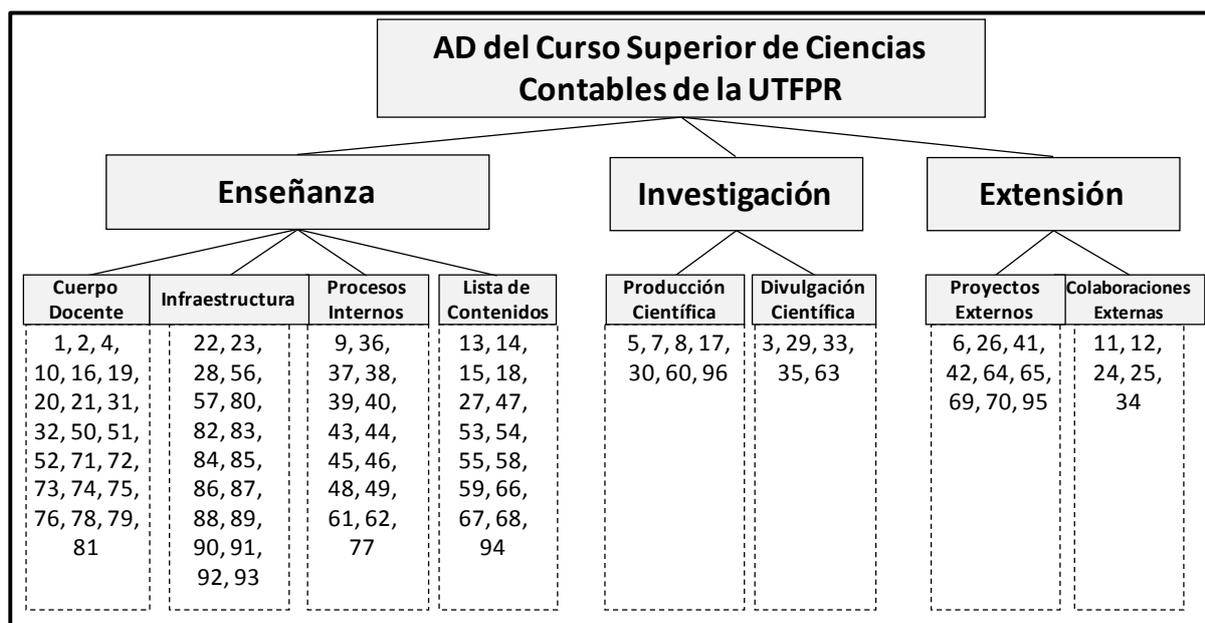


Figura 6. Agrupamiento de los Conceptos en los Puntos de Vista Fundamentales (PVFs)

Fuente: Datos de la pesquisa.

Se percibe que la preocupación “enseñanza” es respondida por cuatro áreas: “cuerpo docente, infraestructura, procesos internos y lista de contenidos curricular”. La preocupación “pesquisa” es respondida por “producción científica y divulgación científica” y la preocupación “extensión” por proyectos externos y colaboraciones externas.

A partir de ese agrupamiento de los conceptos en los ocho PVFs, se pueden construir los mapas de relaciones medios-fines o mapas cognitivos. La elaboración de los mapas de relaciones medios-fines es la próxima etapa en la estructuración del modelo. En esa etapa, se relacionan los conceptos de cada PVF en forma de mapa, donde, en la base, se encuentran los conceptos medios o preocupaciones operacionales y, en el punto más alto, se encuentran los conceptos fines o preocupaciones estratégicas.

En este estudio, fueron elaborados 10 Mapas de Relaciones Medios-Fines. No obstante, se presenta, en la Figura 7, solamente el mapa “Cuerpo Docente” para fines de ilustración del proceso desarrollado.

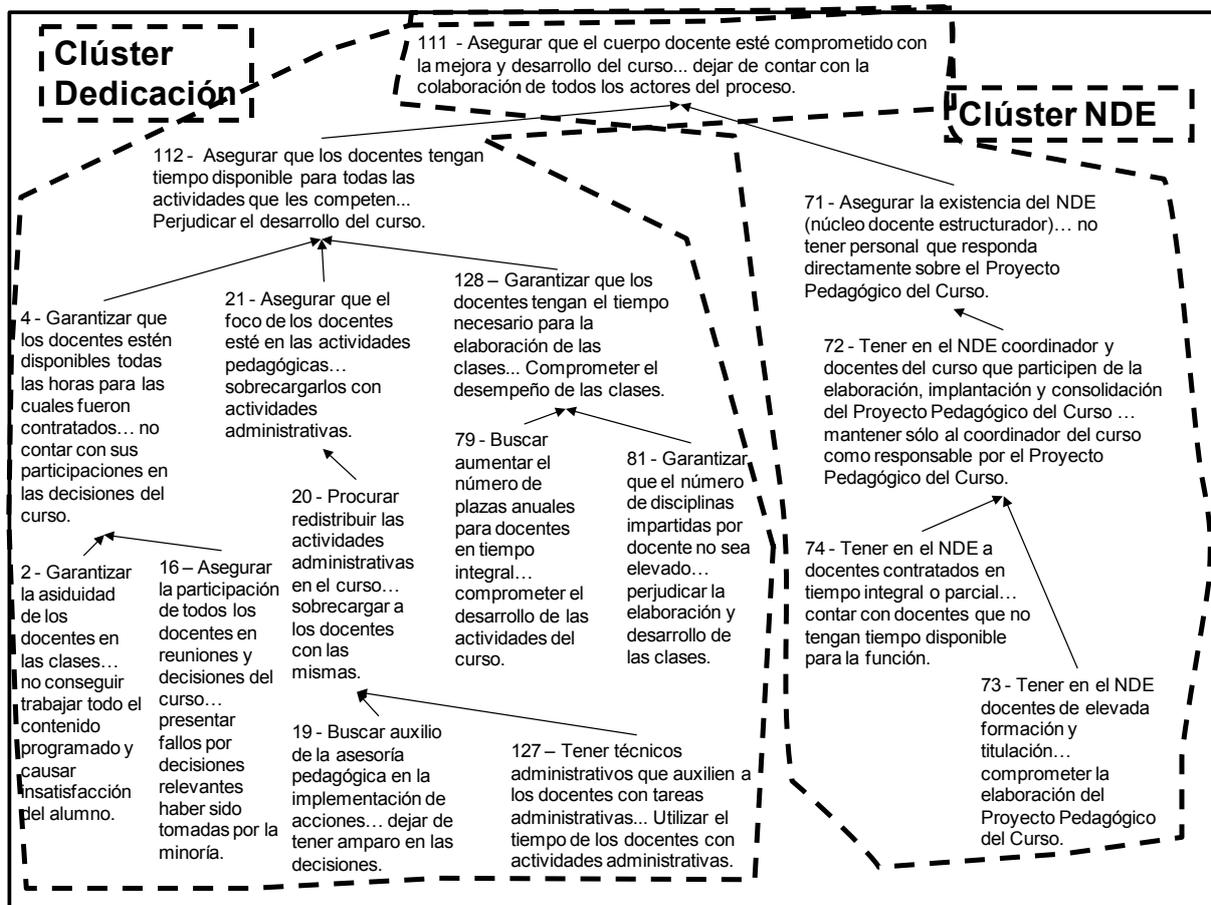


Figura 7. Mapa de Relaciones Medios-Fines del PVF “Cuerpo Docente”

Fuente: Datos de la pesquisa.

Conforme se verifica en la Figura 4, el mapa del PVF “cuerpo docente” presenta dos *clústeres*: el primero, con aspectos de la “dedicación” del cuerpo docente; y el otro, con aspectos del “Núcleo Docente Estructurador (NDE)”. El mapa cognitivo permitió construir conocimiento no decisorio sobre los objetivos estratégicos del curso y consecuentemente identificar los objetivos operacionales que deben ser perseguidos para alcanzar los objetivos estratégicos.

4.3 Construcción de los Descriptores

En esa etapa, es hecha la transcripción de los mapas de relaciones medios-fines para la Estructura Jerárquica de Valor y la construcción de los descriptores. La construcción de los descriptores y de los niveles de impacto es basada en las informaciones de los mapas de relaciones medios-fines. Los polos opuestos de los mapas ayudan a definir el nivel de impacto más bajo de un descriptor, y los polos presentes ayudan a definir lo que el decisor entiende por el nivel de excelencia. De esa forma, el concepto ayuda a construir la escala para los descriptores (Ensslin *et al.*, 2001).

En ese proceso de transición, fueron identificados 84 indicadores de desempeño. Así, en función de que el modelo sea extenso, se presenta en la Figura 8 la Estructura Jerárquica de Valor del PVF “producción científica” y Punto de Vista Elemental (PVE) “producción científica docente”.

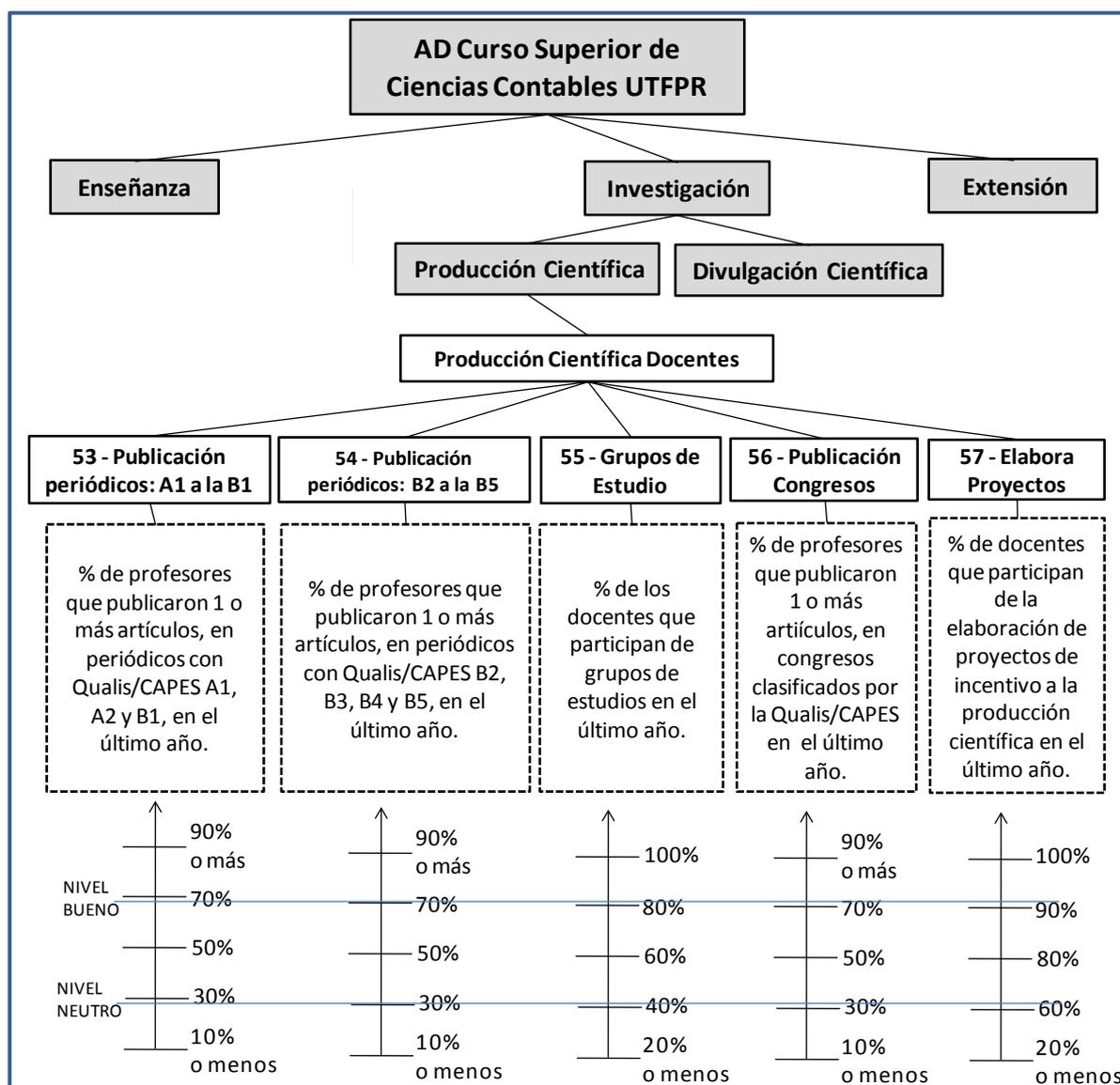


Figura 8. Estructura Jerárquica de Valor y Descriptores del PVF Cuerpo Docente - Dedicación

Fuente: Datos de la pesquisa.

En la Figura 8, se percibe que son construidos indicadores de desempeño para cada objetivo operacional, o sea, para todos los conceptos que están situados en la base de la Estructura Jerárquica de Valor. Se destaca que los descriptores construidos en esa etapa son ordinales, o sea, la diferencia entre un nivel y otro del descriptor es igual.

Se percibe que, en relación a la producción científica docente, la preocupación del decisor está en la calidad de la publicación realizada por el profesor. El indicador de desempeño 53 mide la publicación de los profesores en periódicos Qualis/CAPES A1, A2 y B1 que son considerados los periódicos de mayor calidad y relevancia. EL indicador 54 mide las demás publicaciones de los profesores en periódicos Qualis/CAPES B2, B3, B4 y B5. En el indicador 56, se percibe también la preocupación del decisor en relación a la publicación de los profesores en congresos. En el indicador 57, se percibe la preocupación del decisor en relación a la elaboración de proyectos de pesquisas por los profesores del curso, y, en el indicador 55, la preocupación del decisor en relación a la participación de los profesores en grupos de estudios.

En la secuencia, se presenta la relación de todos los indicadores construidos para medir el desempeño del Curso Superior de Ciencias Contables de la UTFPR - Campus Pato Branco. Se destaca que se presentan los indicadores en forma de figura en función de la gran cantidad de indicadores.

En la Figura 9, se presentan los indicadores de desempeño construidos para el área de enseñanza.

Nombre del Indicador	Descripción del Indicador	Nombre del Indicador	Descripción del Indicador
Asiduidad	% de profesores que presentaron faltas sin justificativa en los últimos dos años.	Alumnos por disciplina	% de disciplinas con 40 alumnos o menos matriculados.
Participación en Reuniones	% de profesores que participaron de todas las reuniones del curso en el último año.	Infraestructura	Cantidad de salas de clase con infraestructura completa . *multimedia, sillas acolchadas, aire acondicionado, pizarra blanca, ordenador, mesas individuales.
Asesoría Pedagógica	Cantidad de veces que la asesoría pedagógica fue accionada para auxiliar en asuntos pedagógicos del curso en el último año.	Recursos del Curso	% de las verbas destinadas a la mejoría de infraestructura del curso que partieron del presupuesto de él en el último año.
Auxilio Administrativo	Número de becarios y técnicos administrativos divididos por el número de profesores destinados en el curso.	Recursos de la Institución	% de los fondos destinados a la mejoría de infraestructura del curso que partieron del presupuesto de la IES en el último año.
Régimen de Trabajo	% de docentes que trabajan en régimen de dedicación exclusiva.	Salas de Trabajo	% de los docentes que poseen salas individuales para trabajo.
Número Disciplinas	Relación entre carga horaria impartida por los profesores destinados en el curso en relación al número de profesores.	Salas de Reuniones	El curso presenta sala propia para reuniones de los profesores.
Dedicación al Núcleo Docente Estructurador	% de los docentes que componen el Núcleo Docente Estructurador que trabajan en régimen de dedicación exclusiva.	Registro del Acervo	Qué tipo de registro del acervo el curso presenta.
Calificación Núcleo Docente Estructurador	% de los docentes que componen el Núcleo Docente Estructurador que poseen doctorado concluido.	Registro Académico	Qué tipo de registro académico el curso presenta.
Técnicos Administrativos	% de las actividades administrativas del coordinador que en el último año fueron desempeñadas por los Técnicos Administrativos.	Evaluación del curso por los Alumnos	% de alumnos que evaluaron el curso con nota 7 o más en el último año.
Jefe de Departamento	% de las actividades administrativas del coordinador que en el último año fueron desempeñadas por el jefe de departamento.	Evaluación Material Didáctico	% de profesores que utilizan todas las fuentes de materiales didácticos disponibles en sus disciplinas. *libros, artículos de periódicos, artículos de congresos y de revistas, y periódicos de negocios.
Régimen de Trabajo	Tipo de régimen de trabajo del actual coordinador.	Evaluación de los Docentes	% de profesores en que el alumno evaluó el desempeño con nota 7 o más.
Proyecto Pedagógico	Participación y revisión del coordinador en la elaboración del proyecto pedagógico del curso.	Nota del ENADE	Nota del ENADE conseguida por los alumnos del curso en la última evaluación.

Política Institucional	% de reuniones de la dirección de la IES en que el coordinador participó en que constaba en la pauta de discusiones el PDI en el último año.	Actividades de Nivelado	Cantidad de horas de clase extras puestas a disposición en el último año con intuito de nivelar el conocimiento de los alumnos para el ENADE.
Graduación y Experiencia	Graduación y experiencia de magisterio del coordinador del curso.	Comunicación con Alumnos	Número de <u>medios de comunicación</u> * utilizados por la coordinación para actualizar los alumnos en el último año. *sitio web propio, sitio web institucional, <i>e-mail</i> , periódico interno, mural.
Criterios de Selección	% de <u>criterios de selección</u> * que el candidato a coordinador atiende. *criterios a ser establecidos	Colegiado de Curso	% de reuniones del colegiado del curso en que el representante de los alumnos participó en el último año.
Experiencia de Magisterio	% de docentes con 10 años o más de experiencia de magisterio en la enseñanza superior.	Comunicación con Servidores	Número de <u>medios de comunicación</u> * utilizados por la coordinación para actualizar los servidores en el último año. *teléfono, sitio web propio, sitio web institucional, <i>e-mail</i> , periódico interno, mural.
Titulación	% de los docentes con doctorado concluido.	Comunidad Externa	Número de <u>materias</u> * en que el curso fue citado en el último año en periódicos, revistas, TV, radio, sitios web. *regionales y nacionales
Internet	% de los ordenadores del laboratorio que poseen acceso a internet.	Participación Eventos Externos	Cantidad de eventos en que el curso participó con la presencia del coordinador o representante en el último año.
Equipamientos	Número de computadores del laboratorio dividido por el número de alumnos del curso.	Promoción Eventos Abiertos	% de <u>participantes de la comunidad externa</u> * en los eventos realizados por el curso en el último año. *en relación al total de participantes
Reglamento	Existencia y divulgación del reglamento del laboratorio de informática.	Sumario de las Materias	% de profesores que cumplieron <u>íntegramente</u> * el sumario en el último año. *en relación al contenido existente en el diario de clase.
Divulgación de la Bibliografía	% de alumnos que reciben dos o más e-mails por año con informaciones de actualizaciones del acervo.	Exigencias MEC	% de las <u>exigencias</u> * del MEC en relación a la estructura curricular que son atendidas por el curso. *ver SINAES
Exigencias MEC	% de las <u>exigencias</u> * del MEC que el acervo atiende. *ver documento SINAES	Políticas PDI	% de las exigencias del PDI que la estructura curricular del curso comprende.
Actualizaciones	% de nuevas adquisiciones en el último año en relación al total de referencias del curso en la biblioteca.	Alteraciones del Proyecto Pedagógico del Curso	Frecuencia con que el proceso de reestructuración del Proyecto Pedagógico del Curso es efectuado.
Periódicos	% del acervo que es compuesto por periódicos, impresos o informatizados, del área.	En la Matriz Curricular	El contrato de prácticas supervisado consta en la matriz curricular del curso con definición de carga horaria actualmente.
Bibliografía Básica	Relación entre el número de libros de bibliografía básica con el número de alumnos del curso.	Proceso de Supervisión	% del contrato de prácticas que fue abarcado por el proceso de supervisión por algún profesor del curso, en el último año.
Bibliografía Complementaria	Relación entre el número de libros de bibliografía complementaria con el número de alumnos del curso.	Aulas Laboratorio	% del total de las clases prácticas que fueron realizadas en el laboratorio en el último año.

Figura 9. Indicadores de desempeño contruidos para la dimensión enseñanza

Fuente: Datos de la pesquisa.

Se percibe, en la Figura 9, que los indicadores construidos buscan medir y administrar aspectos importantes para la gestión del curso, que incluyen aspectos evaluados por los órganos externos y otros que son preocupaciones inherentes a las particularidades del curso en el contexto que está inserido.

Se destaca que, en los indicadores de desempeño construidos, las principales preocupaciones, u objetivos, que el decisor desea mejorar el desempeño están relacionadas con: (i) cuerpo docente; (ii) infraestructura; (iii) procesos internos; y (iv) lista de contenidos.

En la Figura 10, se presentan los indicadores de desempeño construidos para el área de pesquisa:

Nombre del Indicador	Descripción del Indicador	Nombre del Indicador	Descripción del Indicador
Publicación periódicos: A1, A2, B1	% de profesores que publicaron 1 o más artículos, en periódicos con Qualis/CAPES A1, A2 y B1, en el último año.	Publicación Congresos	% de discentes que publicaron 1 o más artículos en congresos clasificados por la Qualis/CAPES en el último año.
Publicación periódicos: B2, B3, B4, B5	% de profesores que publicaron 1 o más artículos en periódicos con Qualis/CAPES B2, B3, B4 y B5, en el último año.	Conferencias/Seminarios	% de los profesores que impartieron una o más conferencias en el último año.
Grupos de Estudio	% de los docentes que participan de grupos de estudios en el último año.	Mini-cursos	% de los profesores que impartieron uno o más mini-cursos en el último año.
Publicación Congresos	% de profesores que publicaron 1 o más artículos en congresos clasificados por la Qualis/CAPES en el último año.	Divulgación Internet	% de los trabajos de los docentes que fueron divulgados en el sitio web de la institución en el último año.
Elaboración Proyectos	% de docentes que participan de la elaboración de proyectos de incentivo a la producción científica en el último año.	Conferencias/Seminarios	% de los discentes que impartieron una o más conferencias en el último año.
Publicación Periódicos	% de discentes que publicaron 1 o más artículos en periódicos clasificados por la Qualis/CAPES en el último año.	Participación Eventos Internos	% de los discentes que participó de eventos internos del curso en el último año.
Distribución de los Orientandos (alumnos en orientación)	Relación entre el número de alumnos en orientación en el TCC con el número de profesores del curso en el último año.	Mini-cursos	% de los discentes que impartieron uno o más mini-cursos en el último año.
Calidad TCC	% de los Trabajos de conclusión de curso aprobados con nota igual o superior a 9 en el último año.	Divulgación Internet	% de los trabajos de los discentes que fueron divulgados en el sitio web de la institución en el último año.
Disciplina Iniciación Científica	% de los profesores que exigieron en sus disciplinas trabajos de iniciación científica en el último año.		

Figura 10. Indicadores de desempeño construidos para la dimensión pesquisa

Fuente: Datos de la pesquisa.

Se percibe, en la Figura 10, que los indicadores construidos para el área de pesquisa buscan medir y administrar aspectos importantes para mejorar el desempeño del curso en relación a la pesquisa. En la percepción del decisor, la gestión del curso debe incluir los aspectos ya evaluados por los órganos externos y otros que son preocupaciones inherentes a las particularidades del curso en el contexto que está inserido.

Se destaca que, en los indicadores de desempeño construidos, las principales preocupaciones, u objetivos, que el decisor desea mejorar el desempeño en relación a la pesquisa están relacionadas con: (i) producción científica; y (ii) divulgación científica.

En la Figura 11, se presentan los indicadores de desempeño construidos para el área de extensión.

Nombre del Indicador	Descripción del Indicador	Nombre del Indicador	Descripción del Indicador
Práctica Contable	% de los docentes que tuvieron en sus actividades el vínculo con la práctica contable (consultoría, asesoría y trabajos continuos) en el último año.	Actividades Temáticas Complementarias	% de las actividades complementarias que abordan temas complementarios al curso (finanzas, economía, administración y otros).
Proyectos de Orientación	% de los docentes que participaron en el último año de 1 o más proyectos sociales de orientación contable.	Órganos y Entidades de Clase	% de los fondos destinados a la realización de eventos que partieron de colaboraciones con órganos y entidades de clase en el último año.
Proyectos de Extensión	% de docentes que participaron en el último año de 1 o más proyectos de extensión.	Iniciativa Privada	% de los fondos destinadas a la realización de eventos que partieron de colaboraciones con la iniciativa privada en el último año.
Organización Seminarios	% de docentes que participaron con una carga horaria de 4 horas o más en la organización del último seminario del curso.	Presupuesto del Curso	% de los fondos destinados a la realización de eventos que partieron del presupuesto del curso en el último año.
Organización de Eventos	% de los discentes que participaron de la organización de eventos externos al curso en el último año.	Visitas Técnicas	% de los discentes que hicieron visitas técnicas a organizaciones en el último año.
Participación Eventos Externos	% de los discentes que participaron de eventos externos relacionados al área contable en el último año.	Contratos de Trabajo	% de los discentes que trabajan en el área contable.
Proyectos de Orientación	% de los discentes que participaron de proyectos sociales de orientación contable en el último año.	Contratos de Prácticas y Estudios de Caso	% de las disciplinas que exigieron en el último año la elaboración de estudios prácticos.
Actividades Temáticas Transversales	% de las actividades complementarias que abordan temas transversales (sostenibilidad, diversidad, derechos humanos y otros).		

Figura 11. Indicadores de desempeño construidos para la dimensión extensión

Fuente: Datos de la pesquisa.

Se observa, en los indicadores construidos, que el área de extensión es respondida por la participación de los profesores y alumnos en proyectos externos y por la capacidad de realizar colaboraciones externas.

4.4 Cotejado entre el sistema SINAES y el modelo de evaluación de desempeño construido por medio de la MCDA-C

Adicionalmente al modelo de evaluación de desempeño construido para la gestión del curso de Ciencias Contables de la UTFPR, se cree que sea relevante comparar el modelo desarrollado con el sistema SINAES, utilizado por el Ministerio de Educación para evaluar los cursos de graduación de enseñanza superior.

De esa forma, en la Figura 12, se presenta la comparación entre los dos modelos, a fin de confrontar las variables consideradas por el sistema SINAES y por las variables identificadas en el presente estudio. En la Figura 12, se marca con una "X" la presencia de la variable en el sistema SINAES y/o en el presente estudio.

Criterios/Indicadores	SINAES	Presente Estudio
Asiduidad		X
Participación en Reuniones		X
Asesoría Pedagógica	X	X
Auxilio Administrativo		X
Régimen de Trabajo – Docentes	X	X
Número de Disciplinas	X	X
Dedicación al NDE	X	X
Cualificación NDE	X	X
Composición del NDE	X	
Técnicos Administrativos		X
Jefe de Departamento		X
Régimen de Trabajo – Coordinador	X	X
Actuación del coordinador del curso	X	X
Proyecto Pedagógico		X
Alumnos por disciplina	X	X
Número de vagas anuales autorizadas por “docente equivalente a tiempo Integral”	X	
Infraestructura	X	X
Recursos del Curso		X
Recursos de la Institución		X
Salas de Trabajo	X	X
Salas de Reuniones	X	X
Registro del Acervo	X	X
Registro Académico	X	X
Evaluación del curso por los Alumnos	X	X
Evaluación Material Didáctico	X	X
Evaluación de los Docentes	X	X
Nota del ENADE		X
Política Institucional	X	X
Graduación y Experiencia - Coordinador	X	X
Criterios de Selección - Coordinador		X
Experiencia de Magisterio	X	X
Titulación Docentes	X	X
Internet	X	X
Equipamientos	X	X
Reglamento	X	X
Divulgación de la Bibliografía		X
Exigencias MEC Acervo	X	X
Actualizaciones	X	X
Periódicos	X	X
Bibliografía Básica	X	X
Bibliografía Complementaria	X	X
Actividades de Nivelado	X	X
Comunicación con Alumnos	X	X
Colegiado de Curso	X	X
Comunicación con Servidores		X

Comunidad Externa		X
Participación Eventos Externos	X	X
Promoción Eventos Abiertos	X	X
Resumen de las Materias		X
Exigencias MEC - Estructura Curricular	X	X
Políticas PDI	X	X
Alteraciones del PPC		X
En la Matriz Curricular	X	X
Proceso de Supervisión	X	X
Clases Laboratorio		X
Publicación periódicos: A1, A2, B1	X	X
Publicación periódicos: B2, B3, B4, B5	X	X
Grupos de Estudio		X
Publicación Congresos	X	X
Elaboración Proyectos		X
Publicación Periódicos - Discentes	X	X
Distribución de los Alumnos en Orientación		X
Calidad TCC		X
Disciplina Iniciación Científica	X	X
Publicación Congresos	X	X
Palestras/Seminarios - Docentes	X	X
Mini-cursos	X	X
Divulgación Internet - Docentes		X
Palestras/Seminarios - Discentes	X	X
Participación Eventos Internos		X
Mini-cursos	X	X
Divulgación Internet - Discentes		X
Práctica Contable	X	X
Proyectos de Orientación - Docentes		X
Proyectos de Extensión		X
Organización Seminarios	X	X
Organización de Eventos	X	X
Participación Eventos Externos	X	X
Proyectos de Orientación - Discentes		X
Actividades Tenas Transversales	X	X
Actividades Tenas Complementarios	X	X
Órganos y Entidades de Clase		X
Iniciativa Privada		X
Presupuesto del Curso		X
Visitas Técnicas		X
Contratos de Trabajo		X
Contratos de Prácticas y Estudios de Caso	X	X

Figura 12. Cotejado entre las variables utilizadas en el sistema SINAES con el modelo desarrollado en el presente estudio

Fuente: Elaborado por los autores.

Conforme presentado en la Figura 12, la evaluación de los cursos superiores efectuada por el sistema SINAES contempla tres dimensiones: (i) organización didáctico-pedagógica; (ii) cuerpo docente; e (iii) instalaciones físicas. El modelo estructurado en el presente trabajo también presenta tres dimensiones o áreas de preocupación: (i) enseñanza, (ii) pesquisa; y (iii) extensión.

El SINAES pone en el documento “Evaluación de Cursos de Graduación: Diplomatura y Licenciatura (2008)” una lista de 35 variables a ser consideradas en la Evaluación de Desempeño de un curso superior, mientras que el modelo desarrollado en este trabajo cuenta con 84 variables. Parte de esa diferencia en la cantidad de variables se debe al hecho de que el criterio de análisis del SINAES sea amplio para atribuir las notas de cada indicador y que la percepción del decisor sea más detallada. Por ejemplo, en el sistema SINAES, dimensión Cuerpo Docente, indicador 13 (pesquisa y producción científica), el concepto máximo para el indicador sería: “Cuando hay, en el curso, excelente desarrollo de pesquisa, con participación de estudiantes (iniciación científica); y cuando los docentes del curso tienen, en media, en los últimos tres años, por lo menos, tres producciones por docente”. Ese indicador presenta más de una preocupación relacionada por el decisor (iniciación científica de los discentes y publicación de los docentes). Siendo así, en el modelo estructurado en el trabajo, ese criterio se presenta en formato diferente del SINAES, pero corresponde a las mismas variables.

En lo referente a la comparación propuesta, se verifica que el modelo de Evaluación de Desempeño estructurado en el trabajo no contempla dos indicadores considerados en el SINAES, por no haber sido relacionados como preocupaciones por el decisor.

Se destaca que, por medio del análisis de la Figura 12, se percibe que varios indicadores relacionados en el modelo desarrollado no son contemplados en el sistema SINAES, principalmente los de la dimensión “Extensión”. De esa forma, se resalta la importancia de la evaluación de desempeño de un curso superior que considere las particularidades del contexto decisorio.

5. Consideraciones finales

El presente trabajo tuvo por objetivo estructurar un modelo de Evaluación de Desempeño para el curso de Ciencias Contables de la UTFPR - Campus Pato Branco que considerase las percepciones del decisor de las particularidades del contexto decisorio. La Metodología Multi-criterio de Apoyo a la Decisión Constructivista (MCDA-C) fue el instrumento de intervención escogido para construir el modelo de evaluación en función de la capacidad de la metodología de incorporar aspectos cualitativos y cuantitativos, aspectos objetivos y subjetivos y, principalmente, construir conocimiento no decisor sobre los objetivos a ser perseguidos. Para alcanzar el objetivo propuesto, fue necesario (i) realizar una contextualización para entender en qué ambiente el curso estaba inserido, los actores involucrados en el proceso de gestión y lo que era pretendido por el curso; (ii) identificar los elementos primarios de evaluación y los conceptos orientados a la acción; (iii) elaborar los Mapas de Relaciones Medios-Fines; y (iv) construir la Estructura Jerárquica de Valor y los descriptores de desempeño.

La primera etapa de la estructuración del modelo fue viabilizada por medio de entrevistas con el coordinador del curso y del análisis de documentos y leyes que rigen los cursos superiores brasileños, con objetivo de generar conocimiento sobre el contexto y de relacionar todas las preocupaciones que el decisor creía causar impacto en el desempeño del curso, o sea, se identificaron los Elementos Primarios de Evaluación (EPAs). En ese proceso, fueron identificados 78 EPAs, que revelaron tanto aspectos internos como también preocupaciones con la evaluación externa efectuada por el Ministerio de Educación (MEC).

En seguida, aún por medio de la interacción con el decisor, fue posible aumentar el conocimiento y transformar los EPAs en conceptos orientados a la acción, totalizando 96 conceptos u objetivos orientados a la acción. La próxima etapa consistió en agrupar los conceptos en grandes áreas de preocupación, siendo así surgieron las tres grandes áreas de preocupación: “enseñanza; pesquisa y extensión”. La próxima etapa consistió en construir los Mapas de Relaciones Medios-Fines o mapas cognitivos con finalidad de

verificar las relaciones de causa-efecto de cada concepto u objetivos e identificar los objetivos estratégicos, tácticos y operacionales. En la etapa siguiente, se buscó hacer la transición de los mapas cognitivos para una Estructura Jerárquica de Valor y, en la secuencia, se construyeron los 84 indicadores de desempeño.

Se destaca que fue alcanzado el objetivo de la pesquisa en estructurar un modelo de Evaluación de Desempeño para la gestión del curso. El modelo desarrollado consideró las particularidades en que el curso está inserido y fue construido por medio de la percepción del decisor. Se observa por medio de la Estructura Jerárquica de Valor y descriptores que el modelo consideró los aspectos de la evaluación externa y también las necesidades particulares del curso que no estaban consideradas en el proceso de evaluación externa.

Adicionalmente al modelo construido, la presente pesquisa realizó el cotejamiento entre las variables consideradas por el sistema SINAES en relación al modelo construido para el curso de Ciencias Contables de la UTFPR. De esa forma, se concluyó que el modelo construido específicamente para el curso de la UTFPR es más amplio por considerar diversas variables no consideradas por el sistema SINAES.

Así, se concluye que, para la gestión de un curso superior, el sistema SINAES presenta variables importantes que deben ser consideradas por las instituciones de enseñanza. No obstante, se debe ampliar el modelo para atender a algunas características particulares del contexto de decisión de cada curso superior, que atienda a la singularidad de sus objetivos y que considere la cultura regional, la cultura de la institución y de sus profesores y colaboradores (Bortoluzzi *et al.*, 2010a; Bortoluzzi *et al.*, 2010b; Bortoluzzi *et al.* 2011; Ensslin *et al.*, 2001; Montibeller *et al.*, 2008).

Como limitaciones de la pesquisa, se cita que (i) el modelo estructurado es válido para el contexto estudiado. De esa forma, su aplicación en otro curso el IES es inviable; (ii) el modelo lleva en consideración las percepciones del decisor. De esa forma, el modelo tiene legitimidad para este decisor, en el contexto estudiado; y (iii) fue desarrollada sólo la fase de estructuración del modelo.

Así, se sugiere para futuras pesquisas desarrollar en el curso de Ciencias Contables las fases de la metodología que no fueron contempladas en este trabajo, fase de evaluación y de recomendaciones. Se sugiere también aplicar la metodología propuesta en otros contextos, con otros decisores, validándola como una herramienta de Evaluación de Desempeño que considera las particularidades del contexto decisorio.

6. Referencias

- Albuquerque, J. M. (2011). Avaliação dos controles internos de uma instituição pública de ensino superior à luz da metodologia MCDA – construtivista. *Revista Contemporânea de Contabilidade*, 8(15), 129-150.
- Bana e Costa, C. A., Ensslin, L., Corrêa, É., & Vansnick, J.-C. (1999). Decision support systems in action: integrated application in a multicriteria decision aid process. *European Journal of Operational Research*, 113, 315-335.
- Barreyro, G. B., & Rothen, J. C. (2006). “SINAES” contraditórios: considerações sobre a elaboração e implantação do Sistema Nacional de Avaliação da Educação Superior. *Educação & Sociedade*, 27(96), 955-977.
- Bortoluzzi, S. C., Ensslin, S. R., & Ensslin, L. (2010a). Avaliação de desempenho dos aspectos tangíveis e intangíveis da área de mercado: Estudo de caso em uma média empresa industrial. *Revista Brasileira de Gestão de Negócios (RBGN)*, 12(37), 425-446.
- Bortoluzzi, S. C., Ensslin, S. R., & Ensslin, L. (2010b). Congruências e divergências na avaliação de desempenho organizacional em pesquisas publicadas em periódicos nacionais e internacionais. *Revista Ciências Sociais em Perspectiva*, 9(17), 102-115.
- Bortoluzzi, S. C., Ensslin, S. R., & Ensslin, L. (2010c). Construção de um modelo de avaliação de desempenho para a gestão financeira de uma empresa de informática. *CAP-Accounting and Management*, 4(4), 12-22.

- Bortoluzzi, S. C., Ensslin, S. R., & Ensslin, L. (2011). Avaliação de desempenho multicritério como apoio à gestão de empresas: Aplicação em uma empresa de serviços. *Gestão & Produção*, 18(3), 633-650.
- Comissão Nacional de Avaliação da Educação Superior. Sistema nacional de avaliação da educação superior – SINAES. (2008). *Avaliação de cursos de graduação: bacharelado e licenciatura*. Brasília.
- Dutra, A., Ensslin, S. R., Ensslin, L., & Lima, M. V. A. (2009). A incorporação da dimensão integrativa nos processos de avaliação do desempenho organizacional: um estudo de caso. *Revista Contemporânea de Contabilidade*, 6(11), 109-136.
- Eden, C. (1988). Cognitive mapping. *European Journal of Operational Research*, 36, 1-13.
- Ensslin, L., Dutra, A., & Ensslin, S. R. (2000). MCDA: a constructivist approach to the management of human resources at a governmental agency. *International Transactions in Operational Research*, 7, 79-100.
- Ensslin, L., & Ensslin, S. R. (2009). Processo de construção de Indicadores para a Avaliação de Desempenho (Conferência). *Ciclo de Debates: Avaliação de Políticas Públicas. Secretaria de Planejamento (SEPLAN/SC)*, Florianópolis, SC, Brasil, 5.
- Ensslin, L., Giffhorn, E., Ensslin, S. R., Petri, S. M., & Vianna, W. B. (2010). Avaliação do Desempenho de Empresas Terceirizadas com o Uso da Metodologia Multicritério de Apoio à Decisão- Construtivista. *Revista Pesquisa Operacional*, 30(1), 125-152.
- Ensslin, L., Montibeller Neto, G., & Noronha, S. M. (2001). *Apoio à decisão: metodologias para estruturação de problemas e avaliação multicritério de alternativas*. Florianópolis: Insular.
- Gil, A. C. (1999). *Como elaborar projetos de pesquisa* (3a ed.). São Paulo: Atlas.
- Giolo, J. (2008). “SINAES” Intermitentes. *Avaliação*, 13(3), 851-856.
- Keeney, R. (1992). *Value Focused-Thinking: A Path to Creative Decision-making*. Cambridge: Harvard Univ. Press.
- Lacerda, R. T. O., Ensslin, L., & Ensslin, S. R. (2011a). A performance measurement framework in portfolio management: A constructivist case. *Management Decision*, 49(4), 648-668.
- Lacerda, R. T. O., Ensslin, L., & Ensslin, S. R. (2011b). A performance measurement view of IT project management. *International Journal of Productivity and Performance Management*, 60(2), 132-151.
- Landry, M. (1995). A note on the concept of problem. *Organization Studies*, 16, 315-343.
- Lei n. 10.861, de 14 de abril de 2004 (2004). Institui o Sistema Nacional de Avaliação da Educação Superior - SINAES e dá outras providências. Diário Oficial da República Federativa do Brasil, Poder Executivo, Brasília, DF. Recuperado el 02 agosto, 2010 de <http://www.planalto.gov.br/>
- Limana, A. (2008). Desfazendo mitos: o que estão fazendo com o SINAES. *Avaliação*, 13(3), 869-873.
- Montibeller, G., Belton, V., Ackermann, F., & Ensslin, L. (2008). Reasoning maps for decision aid: An integrated approach for problem-structuring and multi-criteria evaluation. *Journal of the Operational Research Society*, 59(5), 575-589.
- Montibeller, G., & Belton, V. (2009). Qualitative operators for reasoning maps: Evaluating multi-criteria options with networks of reasons. *European Journal of Operational Research*, 195(3), 829-840.
- Piratelli, C. L., & Belderrain, M. C. N. (2010, agosto). Apoio à fase de projeto de um sistema de medição de desempenho com o strategic options development and analysis (SODA). *Anales del Simpósio de Administração da Produção, Logística e Operações Internacionais*, São Paulo, SP, Brasil, 14.
- Polidori, M. M. (2009). Políticas de avaliação da educação superior brasileira: PROVÃO, SINAES, IDD, CPC, IGC e... outros índices. *Avaliação*, 14(2), 253-266.
- Polidori, M. M., Marinho-Araújo, C. M., & Barreyro, G. B. (2006). SINAES: Perspectivas e desafios na avaliação da educação superior brasileira. *Revista Ensaio: Avaliação e Políticas Públicas em Educação*, 14(53), 425-436.

- Reis, C. Z. T., Silveira, S. de F. R., & Ferreira, M. A. M. (2010). Autoavaliação em uma instituição federal de ensino superior: resultados e implicações. *Avaliação*, 15(3), 109-129.
- Richardson, R. J. (2008). *Pesquisa Social: Métodos e técnicas* (3a ed.). São Paulo: Atlas.
- Rodrigues, C. M. C., Ribeiro, J. L. D., & Silva, W. R. da. (2006). A Responsabilidade social em IES: uma dimensão de análise do SINAES. *Revista Gestão Industrial*, 2(4), 112-123.
- Rothen, J. C. (2006). Ponto e contraponto na Avaliação Institucional: análise dos documentos de implantação do SINAES. *Educação: Teoria e Prática*, 15(27), 119-137.
- Roy, B. (1994). On operational research and decision aid. *European Journal of Operational Research*, 73, 23-26.
- Roy, B. (1996). *Multicriteria Methodology for Decision Aiding*. Dordrecht: Kluwer Academic Publishers.
- Roy, B. (2005). Paradigms and Challenges, Multiple Criteria Decision Analysis – State of the Art Survey. In: J. F. Greco & S. M. Ehrgott (Eds.) *Multicriteria Decision Analysis: state of the art survey* (pp. 3-24). Boston, Dordrecht, London: Springer Verlag.
- Skinner, W. (1986). The productivity paradox. *Management Review*, 75, 41-45.
- Sobrinho, J. D. (2008). Avaliação da educação superior: avanços e riscos. *Eccos*, 10(especial), 67-93.
- Sobrinho, J. D. (2008). Qualidade, avaliação: o SINAES a índices. *Avaliação*, 13(3), 817-825.
- Ventura, M. M. (2007). O Estudo de Caso como Modalidade de Pesquisa. *Revista SOCERJ*, 20, 383-386.
- Verhine, R. E., Dantas, L. M. V., & Soares, J. F. (2006). Do Provão ao ENADE: uma análise comparativa dos exames nacionais utilizados no Ensino Superior Brasileiro. *Revista Ensaio: Avaliação e Políticas Públicas em Educação*, 14(52), 291-310.
- Vieira, R. L. B., & Freitas, K. S. de. (2010). O SINAES na universidade pública estadual: análise do processo de construção da avaliação interna na Universidade do Estado da Bahia (UNEB). *Revista Ensaio: Avaliação e Políticas Públicas em Educação*, 18(68), 443-464.
- Yin, R. K. (2005). *Estudo de Caso: planejamento e métodos* (3a ed.). Porto Alegre: Bookman.

Reflexión sobre las normas de finanzas públicas: enfoque sobre concesión de beneficios por medio de renuncia de ingresos públicos

Resumen

La sociedad brasileña convive con modificaciones en el modo de gestión del patrimonio público. Parte de esas modificaciones puede ser atribuida a la edición de la Ley de Responsabilidad Fiscal (LRF), una vez que creó reglas rígidas para la renuncia de ingresos públicos. Analizar las normas de finanzas públicas que imponen límites y condiciones para alcanzar responsabilidad en la gestión fiscal, en especial, en lo que se refiere a la concesión de beneficios por medio del instituto de la renuncia de ingresos, tiene gran relevancia como una contribución social. El objetivo de este estudio consiste en proveer una reflexión sobre doctrina y jurisprudencia del Tribunal de Cuentas de la Unión y del Estado de Minas Gerais, que establecen condiciones restrictivas para la renuncia de ingresos públicos. La pesquisa se caracteriza como exploratoria y utiliza como fuentes documentales legislación, doctrina y jurisprudencia del Tribunal de Cuentas de la Unión y del Tribunal de Cuentas del Estado de Minas Gerais, a fin de subsidiar apuntamientos inferenciales sobre la temática. Los resultados del estudio indican algunos avances en relación a la renuncia de ingresos en el Brasil: 1) la LRF representa el primer avance al imponer restricciones a la concesión de ese beneficio; 2) la Secretaría del Tesoro Nacional creó la metodología de deducción de ingresos, promoviendo, con eso, una mayor evidenciación de esos valores; 3) los Tribunales de Cuentas fiscalizan la obediencia de los límites establecidos para renuncia de ingresos.

Palabras clave: Reflexión; Finanzas públicas; Renuncia de Ingresos.

Romualdo Douglas Colauto

Doctor en Ingeniería de Producción (UFSC), Profesor de la Universidad Federal de Paraná (UFPR). **Contacto:** Av. Prefeito Lothário Meissner, 632, Jardim Botânico, Curitiba, PR, Brasil, CEP: 30.460-070.
E-mail: rdcolauto@ufpr.br

Carla Márcia Botelho Ruas

Licenciada en Derecho (UFMG), Especialista en Contabilidad Gubernamental (UFMG), Abogada Senior en la Paulo Eduardo Mello Abogados Asociados. **Contacto:** Rua Santos Barreto, n. 58, 11º andar, Bairro de Lourdes, Belo Horizonte, MG, Brasil, CEP: 30170-070.
E-mail: carlambruas@gmail.com

Rita de Cássia Teixeira Pires

Licenciada en Administración de Empresas, Ciencias Económicas y Ciencias Contables (UFMG) y Especialista en Contabilidad Gubernamental (UFMG). **Contacto:** Rua Camapuã, 585, Barroca, Belo Horizonte, MG, Brasil, CEP: 30430-450.
E-mail: rita@nupad.ufmg.br

Paulolino Pereira

Especialista en el Área Pública (UFMG), Profesor de la Universidad Federal de Minas Gerais (UFMG). **Contacto:** Av. Antônio Carlos, 6.627, Pampulha, Belo Horizonte, MG, Brasil, CEP: CEP:31270-901
E-mail: paulolin@face.ufmg.br

1. Introdução

La Ley Complementaria n.º 101/00, denominada Ley de Responsabilidad Fiscal (LRF), fue editada con el intuito de modificar la forma como históricamente se administraba el erario en el Brasil, trayendo para el orden jurídico los hodiernos principios de la transparencia y responsabilidad de la gestión fiscal. Esa legislación estableció responsabilidad en la gestión fiscal, presuponiendo acción planificada y transparente, en que se previenen riesgos y se corrigen desvíos capaces de afectar al equilibrio de las cuentas públicas, mediante el cumplimiento de: (1) metas de resultados entre ingresos y gastos; (2) obediencia a límites y condiciones para renuncia de ingresos; (3) generación de gastos con personal; (4) seguridad social y otras; (5) deudas consolidada y mobiliaria; y (6) operaciones de crédito, inclusive por anticipación de ingresos, concesión de garantía e inscripción en restos a pagar. Así, se deben observar los límites y condiciones impuestos a la renuncia de ingresos, beneficio concedido por los administradores públicos con el intuito de incentivar las actividades económico-sociales.

Leiria (2005) resalta que el establecimiento de normas de finanzas públicas dirigidas para la responsabilidad en la gestión fiscal determina que el administrador público se depare con la necesidad imperativa de hacer una administración planificada, o sea, una administración que tenga objetivos antevistos, con inicio, medio y fin, pues las normas relativas a las finanzas públicas están vinculadas a la responsabilidad fiscal.

La responsabilidad fiscal en la gestión pública significa obedecer a normas y límites para administrar las finanzas públicas, prestando cuentas sobre el cuánto y cómo fueron gastados los recursos oriundos de los impuestos y demás tributos pagados por la sociedad. Y más, responsabilidad en la gestión fiscal significa decir que, caso no sea cumplido ese objetivo de administrar bien el erario, el administrador público será responsabilizado por su mala gestión, sometándose a las penalidades aplicables a la especie.

El equilibrio de las cuentas públicas exige administración planificada, control eficiente y sistemático de los recursos presupuestarios, con su consecuente acompañamiento y evaluación. De suerte que, así no actuando, el administrador podrá ser llamado a responder en el campo de la responsabilidad fiscal frente a gestión temeraria. Responsabilidad reviste la calidad de ser responsable, por tanto, la condición de responder por determinado evento sobre el cual inciden las reglas de las leyes pertinentes (Martins & Nascimento, 2001).

El gestor público no puede valerse del instituto de la renuncia de ingresos indistintamente, encubriendo intereses bajo la justificativa de incentivar el desarrollo de determinado sector de la economía. A título de ejemplo, se puede discutir la política fiscal utilizada recientemente por el Gobierno Federal, disminuyendo alícuotas del Impuesto sobre los Productos Industrializados (IPI) de algunos productos para intentar driblar la crisis económica mundial. Ha de ser perquirido si esa renuncia de ingresos observó los límites legales, así como si surtieron efectos positivos en la economía.

El objetivo de ese estudio consiste en proveer una reflexión sobre doctrina y jurisprudencia del Tribunal de Cuentas de la Unión y del Estado de Minas Gerais, que establecen condiciones restrictivas para la renuncia de ingresos públicos. Se resalta que el trabajo no pretende configurar un posicionamiento contrario a la utilización del instituto de la renuncia de ingresos pública, sino solamente investigar los límites y condiciones para su concesión establecidos en la Constitución de la República y en la Ley Complementaria n.º 101/00, además de proveer un análisis inferencial sobre doctrina y jurisprudencia del Tribunal de Cuentas de la Unión y del Estado de Minas Gerais que tratan sobre la temática.

2. Metodología del estudio

La tipología de la pesquisa se caracteriza como un estudio exploratorio, utilizando fuentes secundarias, con abordaje lógico deductivo. Tripodi, Fellin y Meyer (1981, p.64) explican que el estudio exploratorio tiene por finalidad principal “desarrollar, esclarecer y modificar conceptos e ideas, a fin de proporcionar hipótesis pesquisables para estudios posteriores”. De ese modo, se busca conocer con mayor profundidad las normas de finanzas públicas referentes a la renuncia de ingresos previstas en la Consti-

tución de la República, en la Ley Complementaria n.º 101/00 y en normas infralegales sobre responsabilidad en la gestión fiscal.

En relación a los procedimientos sistemáticos para la descripción y explicación de los fenómenos, el estudio se desarrolló en un ambiente en que se preconizó el abordaje cualitativo. El método cualitativo, conforme Richardson (1999), se caracteriza por el no empleo de instrumental estadístico como base en el proceso de análisis de un problema. Se hizo uso de la pesquisa bibliográfica para el desarrollo del trabajo y pesquisa documental centrada en la legislación brasileña, en la doctrina y en la jurisprudencia del Tribunal de Cuentas de la Unión y del Tribunal de Cuentas del Estado de Minas Gerais para subsidiar la reflexión sobre la temática renuncia de ingresos públicos.

3. Caracterización de la Ley Complementaria n.º 101/00 en la Gestión Fiscal

La Ley Complementaria n.º 101/00 trata de la responsabilidad en la gestión fiscal, en especial, el involucramiento necesario de ingresos, gastos y su equilibrio. Lino (2001) expone que la premisa principal es la planificación para orientar la totalidad de las acciones gubernamentales, tanto en la recaudación de los recursos, como en la realización de los gastos, que deben ser siempre objeto de rígida contención o, en especial, de rigurosa imposición de límites en los gastos públicos, desde el personal, pasando por el endeudamiento, hasta de las acciones que visen al perfeccionamiento de la máquina gubernamental. Y, en ese punto, la Ley Complementaria n.º 101/00 puede ser un instrumento de realización de las aspiraciones de la sociedad brasileña, toda vez que será necesario desarrollar en nuestro País un eficiente sistema de fiscalización y control tanto interno como externo y, en especial, el político y el social.

Sancionada y editada el 4 de mayo de 2000, la Ley de Responsabilidad Fiscal tuvo el objetivo de alterar los mecanismos de gestión de los recursos públicos, trayendo para el orden jurídico los principios de la responsabilidad y transparencia en la gestión fiscal. Lino (2001) destacó el esfuerzo deliberado del Gobierno federal en pasar al público en general la idea de que la Ley Complementaria n.º 101/00 sería capaz de realizar el objetivo mayor de la sociedad brasileña: acabar con la corrupción, combatir al administrador deshonesto, resolver, en suma, los problemas relacionados a la debida y correcta aplicación de los recursos públicos.

El Art. 1º de la Ley Complementaria n.º 101/00 expone que la responsabilidad en la gestión fiscal presupone la acción planificada y transparente, en que se previenen riesgos y se corrigen desvíos capaces de afectar el equilibrio de las cuentas públicas, mediante el cumplimiento de metas de resultados entre ingresos y gastos y la obediencia a límites y condiciones en lo que se refiere a la renuncia de ingresos, generación de gastos con personal, de la seguridad social y otras, deudas consolidada y mobiliaria, operaciones de crédito, inclusive por anticipación de ingresos, concesión de garantía e inscripción en restos a pagar. En ese sentido, Motta y Fernandes (2001, p. 243) enseñan que:

responsabilidad en la gestión fiscal es acción planificada y transparente; acción preventiva y correctiva de riesgos y desvíos que puedan afectar el equilibrio de las cuentas públicas; cumplimiento de metas de resultados entre ingresos y gastos; obediencia a límites y condiciones referentes a la previsión y efectiva recaudación de tributos, renuncia de ingresos, generación de gasto con personal, gasto con seguridad social y otras, deudas consolidada y mobiliaria, operaciones de crédito, destinar recursos públicos al sector privado, concesión de garantía, inscripción en restos a pagar. (Motta & Fernandes, 2001, p. 243).

Para alcanzar la responsabilidad en la gestión fiscal, el administrador debe considerar la forma de administrar los recursos resultantes de la recaudación de ingresos para que los gastos públicos sean asumidos dentro de esos límites y, principalmente, para el mejoramiento en la calidad del gasto público a fin de satisfacer las ansias de la sociedad. Nunes (2002, p. 13) resalta la necesidad de planificar gastos, de pautar las acciones de los gobernantes de hoy por las consecuencias de esas acciones para las generaciones futuras. No se debe procurar obtener la bonificación del gasto en el momento presente, transfiriendo

el gravamen para el futuro, sea para el ejercicio siguiente, mandato siguiente o generaciones siguientes. Debe evitarse que nuevos gastos sean financiados a través de inflación, aumento de impuestos, aumento de deuda, anticipaciones de ingresos presupuestarios, garantías, restos a pagar y renuncia de ingresos. Y también, evitar que sean creados gastos para el futuro sin previsión de financiación, particularmente en el área de personal y previdencia, y que haya acúmulo de déficits ocultos.

El intuïto de ese instrumento normativo fue reglamentar la administración pública en las cuestiones de orden político-gerencial, presentando las limitaciones y las prohibiciones que el gestor público es obligado a observar, a fin de mantenerse el equilibrio financiero de las cuentas y la transparencia de los procedimientos administrativos, por medio de varios instrumentos de gestión. Según Khair (2000), la Ley Complementaria n.º 101/00 se apoya en cuatro ejes para cumplir su función de reguladora de las finanzas públicas: planificación, transparencia, control y responsabilización.

En ese aspecto, la planificación es perfeccionada por la creación de nuevas informaciones, metas, límites y condiciones para la renuncia de ingresos, generación de gastos, gastos con personal, gastos de la seguridad, deudas, operaciones de crédito, anticipación de los ingresos presupuestarios (ARO), concesión de garantías. La transparencia ocurre por la divulgación amplia de cinco nuevos informes de acompañamiento de la gestión fiscal que permiten identificar los ingresos y gastos: (1) Anexo de Política Fiscal; (2) Anexo de Metas Fiscales; (3) Anexo de Riesgos Fiscales; (4) Informe Resumido de la Ejecución Presupuestaria; y (5) Informe de Gestión Fiscal. El control es perfeccionado por la mayor transparencia y calidad de las informaciones, exigiendo una acción fiscalizadora más efectiva y continua de los Tribunales de Cuentas. La responsabilización deberá ocurrir siempre que hubiere el incumplimiento de las reglas, con la suspensión de las transferencias voluntarias, garantías y contratación de operaciones de crédito, inclusive ARO. Los responsables sufrirán las sanciones previstas en el Código Penal y en la Ley de Responsabilidad Fiscal.

4. Variables normativas delineadas en la Ley Complementaria n.º 101/00

Uno de los puntos importantes a ser destacado es que cada municipio, estado y Unión tiene sus cuantificaciones y límites propios para promover una gestión compatible con el concepto de responsabilidad fiscal. La Ley Complementaria n.º 101/00 trae solamente las líneas generales, dejando a cada ente político la autonomía para legislar de acuerdo con sus necesidades específicas. Y esa materialización de los contornos delineados por la Ley Complementaria n.º 101/00 ocurre solamente cuando editados tres instrumentos normativos: el Plan Plurianual (PPA), la Ley de Directrices Presupuestarias (LDO) y la Ley Presupuestaria Anual (LOA). Esos instrumentos normativos están definidos en el Art. 165 de la Constitución de la República, así como en la Ley Complementaria n.º 101/00.

El Art. 3º de la Ley Complementaria n.º 101/00 dispone sobre el PPA. No obstante, fue vetado, restando solamente la definición traída en el Art. 165 de la Constitución de la República, según el cual la ley que instituyere el plan plurianual establecerá, de forma regionalizada, las directrices, objetivos y metas de la administración pública federal para los gastos de capital y otros de ellos derivados y para los relativos a los programas de duración continuada.

En otros términos, el PPA trae la planificación de lo que se pretende realizar en la gestión de un determinado ente político durante un período de cuatro años. Ya la LDO, según la Constitución de la República, deberá comprender las metas y prioridades de la administración pública federal, orientar la elaboración de la LOA y disponer sobre las alteraciones en la legislación tributaria. La Ley Complementaria n.º 101/00 establece, asimismo, que la LDO debe disponer sobre otros mecanismos de control, tales como: equilibrio entre ingresos y gastos, limitación de empeño, control de costes y la evaluación de los resultados de los programas financiados con recursos de los presupuestos, debiendo tener como parte integrante el Anexo de Metas Fiscales y el Anexo de Riesgos Fiscales, reglamentados actualmente por el Manual Técnico de Demostrativos Fiscales aprobados por el Decreto n.º 462, de agosto de 2009, de la Secretaría del Tesoro Nacional.

En el Anexo de Metas Fiscales, son establecidas metas anuales en valores corrientes y constantes, relativas a ingresos, gastos, resultados nominal y primario y montante de la deuda pública, para el ejercicio a que se refirieren y para los dos siguientes. En él debe contenerse, por ejemplo, el demostrativo de la estimativa y compensación de la renuncia de ingresos y del margen de expansión de los gastos obligatorios de carácter continuado, así como el demostrativo de las metas anuales, instruido con memoria y metodología de cálculo que justifiquen los resultados pretendidos, comparándolas con las fijadas en los tres ejercicios anteriores, y evidenciando la consistencia de ellas con las premisas y los objetivos de la política económica nacional.

El Anexo de Riesgos Fiscales ayuda a evaluar los pasivos contingentes y otros riesgos capaces de afectar las cuentas públicas, debiéndose informar las providencias a ser tomadas, caso se concreten. O sea, la LDO trae una planificación más objetiva para cada ejercicio financiero, en la cual el programa de Gobierno delineado en el PPA toma contornos más visibles. Destacando esa característica, la Ley Complementaria n.º 101/00 enfatiza la importancia de la LDO, atribuyéndole papel fundamental al análisis de la responsabilidad en la gestión fiscal.

La LOA concreta todo eso, previendo a ingresos y fijando el gasto público, de acuerdo con lo anteriormente planificado. Así, solamente siendo analizados esos tres instrumentos normativos, de competencia de cada ente político, se puede tener la dimensión de la forma cómo la gestión pública es conducida. Lo que la Ley Complementaria n.º 101/00 propone son normas generales, que deben ser, obligatoriamente, observadas por los entes políticos, dejando a esos instrumentos de planificación la cuantificación y la materialización de los límites impuestos al gestor público. En ese punto, es preciso esclarecer que en el presente trabajo serán analizadas esas normas generales, especificadas en la legislación en vigor. No obstante, se debe tener en mente que, en el caso concreto, el análisis de la responsabilidad fiscal solamente se hace posible caso sea analizado, conjuntamente, más allá de esas normas generales, el trípode formado por el PPA, LDO y LOA.

5. Conceptuación y aspectos legales de la Renuncia de Ingresos

La Constitución de la República, en el Art. 150, prohíbe el tratamiento desigual entre contribuyentes que se encuentren en situación equivalente. Sin embargo, admite la concesión de incentivos fiscales destinados a promover el equilibrio del desarrollo socioeconómico entre las diferentes regiones del País. En ese contexto, la renuncia de ingresos adviene de una situación en que el Poder Público, a partir de una autorización legal, genérica o específica, renuncia a parte de los ingresos que tendría el derecho de recaudar, por razones de política económica o política institucional, objetivando incentivar determinados segmentos productivos, fomentar el desarrollo de regiones o ampliar la competitividad de sectores estratégicos. Son ejemplos típicos de tales renunciaciones: exenciones tributarias, amnistías y los subsidios. Almeida (2001, p. 54) explica la renuncia de ingresos como una política de gobierno:

el acto de renunciar a la ingresos públicos es, en esencia, una política de gobierno como todas las demás implementadas con el objetivo de ejecutar las funciones inherentes a los entes políticos que constituyen las diferentes esferas de gobierno: federal, estatal y municipal. Se trata de política pública consagrada en ámbito internacional, de aplicación difundida en países de todos los continentes, sin distinciones de nivel de desarrollo económico-social y régimen de gobierno, cuyo propósito es promover el soporte financiero necesario a la realización de programas, proyectos y actividades de interés de la sociedad y destinados a la promoción del equilibrio del desarrollo socioeconómico en las diferentes regiones geoeconómicas del país, al desarrollo de segmentos económicos estratégicos y al favorecimiento de determinados grupos de contribuyentes, entre otros objetivos públicos relevantes. (Almeida, 2001, p. 54).

La renuncia de ingresos representa un instrumento de política económica. Se puede decir que se trata de una política intervencionista del Estado en la economía y, como tal, depende de actos de la Administración Pública en sus respectivas esferas de competencia. Bastante ilustrativo lo que hizo el Gobierno federal al disminuir o, inclusive, dejar a cero la alícuota del Impuesto sobre Productos Industrializados

(IPI) de automóviles y, posteriormente, de material de construcción y electrodomésticos, en la tentativa de driblar la crisis económica mundial iniciada en los Estados Unidos de América en 2008. Fueron editados en diciembre de 2008 los Decretos n.º 6687 y 6696, dejando a cero o reduciendo alícuotas de vehículos automotores hasta marzo de 2009. Posteriormente, el 30 de marzo de 2009, fue editado el Decreto n.º 6809, prorrogando el beneficio referente a los automóviles e incluyendo otros productos, en especial, ítems del ramo de construcción civil y electrodomésticos.

La Constitución de la República establece que cualquier subsidio o exención, reducción de base de cálculo, concesión de crédito presumido, amnistía o remisión, relativos a impuestos, tasas o contribuciones, sólo podrá ser concedido mediante ley específica federal, estatal o municipal, que regule, exclusivamente, las materias arriba enumeradas. El Art. 153, §1º, de la Constitución de la República, no obstante, prevé la posibilidad de reducción de alícuota para algunos impuestos de competencia de la Unión mediante simple Decreto del Ejecutivo. El Gobierno federal, cuando procedió a la reducción del IPI, hizo uso de esa prerrogativa, editando decretos que alteraron la alícuota de IPI de varios productos. Además del IPI, la Unión puede alterar, sin necesidad de ley, la alícuota de impuestos sobre la importación de productos extranjeros; sobre la exportación de productos nacionales o nacionalizados; y sobre operaciones de crédito, cambio y seguro, o relativas a títulos o valores mobiliarios.

Martins y Nascimento (2001) explican que la expresión “renuncia de ingresos” es la desistencia del derecho sobre determinado tributo, por abandono o desistencia expresa del ente federativo competente para su institución. De suerte que “importa siempre en un abandono o en una desistencia voluntaria, por la cual el titular de un derecho deja de usarlo o anuncia que no lo quiere utilizar” (Plácido & Silva, 1997, p. 701). La renuncia se deriva de la concesión de incentivos fiscales. Esos incentivos, en principio, son instrumentos de que dispone el Poder Público para promover el desarrollo de la economía y posibilitar el incremento de puestos de trabajo en determinada franja del territorio donde son aplicados. Implican reducción del montante debido por el contribuyente que ostenta la condición de beneficiario.

De acuerdo con la Ley Complementaria n.º 101/00, renuncia comprende amnistía, remisión, subsidio, crédito presumido, concesión de exención en carácter no general, alteración de alícuota o modificación de base de cálculo que implique reducción discriminada de tributos o contribuciones, y otros beneficios que correspondan a tratamiento diferenciado. Se nota en el concepto introducido por la Ley Complementaria n.º 101/00 que las formas de renuncia se presentan más pormenorizadas que en la Constitución de la República, habiéndose incluido en la relación de las renunciaciones conceptos como: crédito presumido; alteración de alícuota y modificación de la base de cálculo. En términos genéricos, la amnistía significa el perdón parcial o total de las infracciones en que el deudor del tributo incurrió.

5.1 Límites y condiciones legales para renuncia de ingresos

La renuncia de ingresos es, en realidad, la utilización del tributo con finalidad extra-fiscal, con el objetivo de alcanzar objetivos de orden social, económica o político-administrativa. Con la promulgación de la Ley Complementaria n.º 101/00, el equilibrio de las cuentas públicas se tornó imperativo, y el cumplimiento de metas de resultado indispensable para la reducción de los déficits. A la Unión, a los estados, al Distrito Federal y a los municipios cabe instituir, prever y efectivamente recaudar todos los tributos de su competencia constitucional, conforme establecido en el Art. 11 de la Ley Complementaria n.º 101/00. Cada esfera de Gobierno debe explotar adecuadamente su base tributaria y, consecuentemente, tener capacidad de estimar cuáles serán sus ingresos. De ese modo, los gobernantes no podrán tomar decisiones de reducción de ingresos que comprometan la salud de las finanzas públicas o inviabilicen la continuidad de la entidad pública.

Con el sentido de ampliar el control de la renuncia fiscal, la Constitución de la República determina que el proyecto de LOA debe contener demostrativo regionalizado del efecto sobre los ingresos y gastos, derivados de exenciones, amnistías, remisiones, subsidios y beneficios de naturaleza tributaria, financiera

y crediticia. Lo que se pretende con la elaboración de ese demostrativo es propiciar mayor transparencia presupuestaria de modo a evaluar los reales efectos de las políticas económicas promovidas por medio de renuncia de ingresos. El Art. 14 de la Ley Complementaria n. ° 101/00 estipula los límites y las condiciones legales para promover la renuncia de ingresos, sin afectar la salud de las finanzas públicas, en los siguientes términos:

la concesión o ampliación de incentivo o beneficio de naturaleza tributaria de la cual se derive renuncia de ingresos deberá estar acompañada de estimativa del impacto presupuestario-financiero en el ejercicio en que deba iniciar su vigencia y en los dos siguientes, atender a lo dispuesto en la ley de directrices presupuestarias y a por lo menos una de las siguientes condiciones: (I) demostración por el proponente de que la renuncia fue considerada en la estimativa de ingresos de la ley presupuestaria, en la forma del Art. 12, y de que no afectará a las metas de resultados fiscales previstas en el anexo propio de la ley de directrices presupuestarias; y (II) estar acompañada de medidas de compensación, en el período mencionado en el encabezamiento, por medio del aumento de ingresos, proveniente de la elevación de alícuotas, ampliación de la base de cálculo, mayoración o creación de tributo o contribución. (Ley complementaria 101, 2000, Art. 14).

La renuncia de ingresos, por medio de la amnistía, remisión, crédito presumido, exención en carácter no general, alteración de alícuota de algún tributo o la modificación de la base de cálculo, que tenga como impacto la disminución de los ingresos públicos debe estar acompañada de estimativa de impacto presupuestario-financiero en el ejercicio en que deba iniciar su vigencia y en los dos ejercicios siguientes. Además de eso, para atender a los preceptos de la Ley Complementaria n. ° 101/00, cada gobernante debe demostrar que la renuncia de ingresos se presenta en consonancia con lo establecido en la LDO.

Se hace necesario que el gestor público demuestre que la renuncia fue considerada en la estimativa de ingresos de la LOA y que no afectará a las metas de resultados fiscales previstas en el anexo propio de la LDO. Caso eso no sea posible, solamente se puede efectuar la renuncia de ingresos si hubiere compensación, o sea, aumento de ingresos proveniente de elevación de alícuotas, ampliación de la base de cálculo, aumento o creación de tributo o contribución.

Ocurriendo la segunda alternativa, el acto que implique renuncia sólo entrará en vigor cuando estuviere asegurada la compensación por el aumento de ingresos. Este procedimiento es un importante mecanismo de auxilio en el cumplimiento de las metas fiscales y en la destinación de los ingresos en la LOA para los diferentes gastos.

Caso no sean cumplidos los dispositivos de la Ley Complementaria n. ° 101/00, varias serán las consecuencias tanto para el ente federativo como para el administrador público. En relación a los entes federativos (Unión, estados o municipios), es vedada la realización de transferencias voluntarias para el ente que no instituyere, previere y, efectivamente, recaudar todos los tributos. En relación al administrador público, la Ley n. ° 8.429/92 define como actos de improbidad administrativa que causan lesiones al erario conceder beneficio administrativo o fiscal sin la observancia de las formalidades legales o reglamentarias aplicables a la especie, así como actuar negligentemente en la recaudación de tributo o renta.

Las consecuencias legalmente establecidas para el administrador público que actuare ímprobamente son rígidas: resarcimiento integral del daño; pérdida de los bienes o valores acrecidos ilícitamente al patrimonio, si concurriere esta circunstancia; pérdida de la función pública; suspensión de los derechos políticos de cinco a ocho años; pago de multa civil de hasta dos veces el valor del daño y prohibición de contratar con el Poder Público o recibir beneficios o incentivos fiscales o crediticios, directa o indirectamente, aunque fuere por intermedio de persona jurídica de la cual sea socio mayoritario, por el plazo de cinco años.

En relación a los alcaldes, el Decreto Ley n. ° 201/67 encuadra como crimen de responsabilidad la concesión de préstamo, auxilios o subvenciones sin autorización de la Cámara, o en desacuerdo con la ley. Y, en ese caso, la pena conminada es de detención de tres meses a tres años, bien como la pérdida de cargo y la inhabilitación, por el plazo de cinco años, para el ejercicio de cargo o función pública, electivo o de nombramiento, sin perjuicio de la reparación civil del daño causado al patrimonio público o particular.

Importante resaltar que, de acuerdo con el Art. 14, §3º de la Ley Complementaria n.º 101/00, todos esos límites y condiciones no son aplicables a la Unión, caso pretenda alterar alícuotas de los impuestos sobre importación de productos extranjeros, exportación de productos nacionales o nacionalizados, productos industrializados y operaciones de crédito, cambio y seguro, o relativas a títulos o valores mobiliarios. Por tanto, para la disminución de la alícuota del IPI y de todos esos impuestos, la Unión no tiene la obligatoriedad de observar las restricciones impuestas a la renuncia de ingresos por el Art. 14 de la Ley Complementaria n.º 101/00, pudiendo hacerlo por simple Decreto del Ejecutivo, sin necesidad de autorización legal.

5.2 Doctrina sobre renuncia de ingresos

El gestor público puede optar por el costeo e inversión directa en determinados programas o proyectos, o puede incentivar políticas por medio de gastos indirectos. Esto es, la no recepción de ingresos tributaria que le sería debida. Cuando la Administración Pública opta por la política económica fundada en la renuncia de ingresos, se debe perquirir que se trata de gastos tributarios indirectos. De esta forma, el mayor problema apuntado por la doctrina es la mensuración de la pérdida fiscal. Eso ocurre porque no es simple apurar la pérdida efectiva que los entes públicos tendrán al renunciar a determinados ingresos tributarios.

En la búsqueda de una mayor transparencia en la gestión pública, la Constitución de la República establece que el proyecto de ley presupuestaria sea acompañado de demostrativo del efecto sobre los ingresos y gastos, derivado de exenciones, amnistías, remisiones, subsidios y beneficios de naturaleza financiera, tributaria y crediticia. A pesar de eso, la forma en que se evidencia el impacto presupuestario-financiero de la renuncia de ingresos no permite conocer los reales montantes de recursos renunciados, los beneficiarios de esa acción y, principalmente, los resultados efectivos comparados a los objetivos de los planes de gobierno. Eso significa que, a pesar de ese intuito del Constituyente, los mecanismos creados por la legislación no proporcionan niveles suficientes de transparencia de la gestión pública.

Almeida (2001, p. 55) presenta algunas posibles soluciones para ese dilema: (a) elaboración de un presupuesto propio de renuncia de ingresos, estructurado en los moldes del presupuesto fiscal; (b) perfeccionamiento del cuadro demostrativo elaborado por la Secretaría Federal de los Ingresos, incluyendo los beneficios vinculados a las contribuciones sociales, y evidenciar, además del efecto sobre los ingresos, el efecto sobre los gastos, derivados de exenciones, amnistías, remisiones, subsidios y beneficios de naturaleza financiera, tributaria y crediticia, así como el efecto sobre los ingresos y gastos, derivado de subsidios y beneficios de naturaleza financiera y crediticia; (c) inserción de este cuadro como anexo al presupuesto fiscal de la Unión y la mensuración por la Secretaría Federal de Ingresos, de los valores efectivamente renunciados, en cada ejercicio financiero, para análisis en cotejo con aquellos estimados, visando al ajuste de la metodología de estimación adoptada por el órgano.

En consecuencia de esas incontables críticas, la Secretaría del Tesoro Nacional, juntamente con la Secretaría de Presupuesto Federal del Ministerio de Planificación, Presupuesto y Gestión, editó varios Decretos. Se encuentra en vigor, el Decreto Conjunto n.º 2 de agosto de 2009, en la cual estipula la metodología de cálculo y la evidenciación del montante de ingresos renunciados. De esa forma, el Decreto impone la obligación de registrar contablemente la naturaleza de ingresos objeto de la renuncia, en contrapartida con una deducción de ingresos (cuenta reductora de ingresos). En consecuencia, e impulsada por la doctrina que viene discutiendo esa materia hace tiempo, fueron creados mecanismos para mejorar el análisis de datos relativos a la renuncia de ingresos, no siendo todavía posible evaluar si, de hecho, se mostrarán efectivos.

Otra cuestión discutida por la doctrina se refiere a la guerra fiscal que los entes federativos pueden promover entre sí, en la disputa por la atención de los empresarios, en otras palabras, en la disputa de inversiones para su región por medio de la concesión de incentivos. Como efectos de esa guerra fiscal, se pueden acabar aumentando las desigualdades regionales.

De acuerdo con Lino (2001), la Ley Complementaria n.º 101/00 no tuvo el objetivo de prevenir o evitar la guerra fiscal; o, si lo tuvo, no logró tener éxito en su intento. Eso porque la figura de la renuncia, como esculpida en la mencionada ley, normaliza solamente las hipótesis de extinción, exclusión o reducción de crédito tributario, presuponiendo, lógicamente, la previa existencia de este, del crédito, que necesita, por su vez, de un hecho generador. Ya en la guerra fiscal, no obstante, se trabaja solamente con la promesa, o sea, va a repercutir sólo en las futuras incidencias. No impacta, por consiguiente, el presupuesto del ejercicio en que el incentivo es prometido y, por eso, no visa cohibir la guerra fiscal.

La doctrina apunta hacia una preocupación en la calidad de la política fiscal a ser desarrollada a partir de la renuncia de ingresos. Martins y Nascimento (2001, p. 103) expresan que es cierto que “a la renuncia fiscal se puede recurrir con el objetivo de estimular las actividades empresariales, no menos verdad es que debe ser permeada de compensaciones racionales, a no causar perjuicios al conjunto de la economía y a los intereses de la sociedad pagadora de tributos”. Mejor diciendo, su concesión no debe ser movida, de forma alguna, por motivos políticos electoralistas, al talante de la corporación gubernamental del momento.

Además de preocuparse con la mensuración del montante de ingresos renunciado en una de esas políticas fiscales, hay que fijarse en su finalidad, si el objetivo es de hecho promover una actividad económica de importancia para la sociedad, o se privilegia apenas intereses personales y electoralistas. Martins y Nascimento (2001) señalan para la necesidad de que las acciones del Gobierno se compatibilicen con el interés de la sociedad, a fin de que puedan alcanzar el ideal de justicia.

5.3 Jurisprudencia del Tribunal de Cuentas de la Unión y del Tribunal de Cuentas del Estado de Minas Gerais

A despecho de la relevancia constitucional y de los preceptos de la responsabilidad fiscal, los Tribunales de Cuentas de la Unión y de los Estados vienen puntualizando la necesidad de perfeccionamiento de la fiscalización, especialmente en lo que atañe a la mensuración y acompañamiento de los efectivos beneficios para la sociedad del desarrollo de una política pública de concesión de bonificaciones fiscales.

El Tribunal de Cuentas de la Unión (TCU), por ejemplo, analizó el sistema de beneficios tributarios y de previsión social de la Secretaría Federal de Ingresos (SRF), Secretaría de Previsión Social/MPAS e Instituto Nacional de la Seguridad Social (INSS), en los ejercicios financieros de 1997 a 2003. Se trata del Proceso 003.924/2003-0, en el cual fue proferido por el Plenario del TCU, en sesión del día 28 de enero de 2004, la Sentencia Final 38/2004, publicado en el Diario Oficial de la Unión del 6 de febrero de 2004. El objetivo era fiscalizar la renuncia de ingresos registrados en los ejercicios financieros de 1997 a 2003, a fin de analizar la consistencia de las estimativas e identificar ingresos que sirven de fuente de recursos para hacer frente a los aumentos previstos para salario mínimo, funcionalismo público, así como analizar el impacto de la renuncia de ingresos hecha por la Unión en los últimos ejercicios sobre el presupuesto de la Unión. Fue constatado, por ejemplo, que la SRF dio inicio al cálculo efectivo (valores reales) de las renunciaciones de ingresos solamente a partir del ejercicio de 2001. Eso porque no se encuentra disponible ningún dato efectivo sobre renuncia de ingresos en relación a los ejercicios financieros anteriores a 2000.

En el ejercicio financiero de 2000, el TCU constató que la SRF estimó 18,04 mil millones de reales en beneficios tributarios, mientras sólo se consiguieron calcular 14,86 mil millones de reales de los valores estimados, correspondiendo al 82,36% de aquel valor. Los valores, efectivamente, aferidos de la renuncia de ingresos sumaron 15,62 mil millones, de reales representando un 5,11% a más de los valores estimados. Muchos de los beneficios, según el TCU, no tuvieron sus valores disponibles, tales como bagaje, microempresas y empresas de pequeño porte, embarcaciones, impuesto sobre la propiedad territorial rural, adicional al flete para renovación de la marina mercante, entre otros. En 2001, los beneficios tributarios fueron estimados por la SRF en 19,33 mil millones de reales, pero solamente se consiguió calcular 18,27 mil millones de reales de los valores estimados, correspondiendo al 94,51%, lo que significa decir que al-

gunos de los beneficios no tuvieron los valores disponibles. Los valores efectivamente aferidos sumaron 19,09 mil millones de reales, totalizando 4,48% a más de los valores estimados.

A pesar de la constatación de esas impropiedades, fue posible al TCU aferir que la participación de la renuncia efectiva en el 2000 en los ingresos administrados por la SRF fue del 11,35% y 1,45% del Producto Interno Bruto (PIB). En el año 2001, la participación de la renuncia efectiva en los ingresos administrada fue de 10,69% y de 1,49% en relación al PIB. Por tanto, la participación de los beneficios efectivos en los ingresos administrada varió negativamente un 0,5% de 2000 para 2001, mientras la participación en el PIB varió 2,68% positivamente en el mismo período.

Otro punto que el TCU constató fue la imposibilidad de analizar cómo se han comportado las renuncias fiscales en relación a las previsiones contenidas en las leyes presupuestarias. Eso porque los valores presentados, por ejemplo, por la SRF, de los beneficios tributarios que constan del demostrativo que acompaña el proyecto de ley del presupuesto de la Unión, a lo largo del período, sufrieron una serie de alteraciones metodológicas. Así, no fue posible inferir conclusiones razonables en ese punto.

El TCU verificó asimismo que la renuncia de ingresos, de acuerdo con las justificativas presentadas por los responsables del análisis y cálculo en la SRF y Previsión Social, así como de los análisis hechos en el conjunto de datos, posee una rigidez propia y estabilidad de valores en función de los plazos fijos e indeterminados de la legislación de creación. Eso ocurre debido al hecho de que la mayoría de los beneficios no posee plazo de duración, siendo indeterminados. Este Tribunal apuntó que a la época de la realización de la auditoría había cerca de 97 proyectos de ley en tramitación en el Congreso Nacional de iniciativa de parlamentarios, que podrían tener impacto en el volumen de renuncias de ingresos federales. Y, también, que había fallos en la apuración de renuncia de ingresos. Concluyeron que, se han envidado esfuerzos, por medio de deliberaciones derivados de trabajos de auditorías, en el sentido de orientar la SRF en el mejoramiento de la definición de renuncias de ingresos, buscando retratar de forma más evidente, transparente y fidedigna los gastos implícitamente realizados por intermedio del sistema tributario.

El Tribunal de Cuentas del Estado de Minas Gerais (TCEMG) se manifestó sobre la renuncia de ingresos al responder la consulta n.º 694.469, encaminada por el Presidente de la Cámara Municipal de Visconde do Rio Branco, en la cual cuestionó si multa moratoria constituye ingresos públicos y si su reducción en hasta el 100% configura renuncia de ingresos en desobediencia al Art. 14 de la Ley Complementaria n.º 101/00.

El TCEMG, inicialmente, esclareció que el consultante no especificó la naturaleza de la multa moratoria a que alude. Explicó que la multa moratoria puede tener cuño fiscal, cuando constituye sanción derivada del atraso en el cumplimiento de la obligación principal, visando cohibir el perjuicio que el fisco habría tenido por recibir el tributo con atraso. Por otro lado, la multa puede tener naturaleza administrativa, no tributaria que constituye sanción de acto ilícito, y que, por eso, no integra los ingresos tributarios. Afirmó que la multa moratoria constituye ingreso público, sí, y que la amnistía de multa moratoria de origen tributario, advenida de demora en el pago de un tributo (impuesto, tasa o contribución de mejora), significa exclusión del crédito, o sea, renuncia de ingreso tributario. De ese modo, el administrador, al concederla, deberá observar las exigencias del Art. 150 de la Constitución de la República (concesión por ley específica y exclusiva sobre la materia), así como las condiciones previstas en los incisos I y II del Art. 14 de la Ley Complementaria n.º 101/00, una vez que importa en tratamiento diferenciado de la administración.

En ese caso, el TCEMG expresó que cabe al administrador la observancia de tres condiciones. Primero, debe ser hecha la estimativa del impacto presupuestario-financiero en el ejercicio en que deba iniciar su vigencia y en los dos siguientes. Segundo, se debe atender a lo dispuesto en la LDO y, por fin, se debe atender a por lo menos una de las siguientes condiciones: demostración por el proponente de que la renuncia fue considerada en la estimativa de ingresos de la ley presupuestaria, en la forma del Art. 12, y de que no afectan a las metas de resultados fiscales previstas en el anexo propio de la LDO; o demostración de que la renuncia estará acompañada de medidas de compensación, en el período mencionado, por medio del aumento de ingresos, proveniente de la elevación de alícuotas, ampliación de la base de cálculo, aumento o creación de tributo o contribución. Finalmente, destacó que, ocurriendo la liberación, por

la Administración, de multa moratoria de naturaleza eminentemente administrativa, no fiscal, tal medida no estará sujeta a las condiciones previstas en la Ley Complementaria n.º 101/00.

Otra consulta respondida por el TCEMG se refiere a la renuncia de ingresos formulada por el Ayuntamiento Municipal de Paraopeba. Se indagó, entre otras cosas, si el Municipio podría exentar a una empresa de pago de Impuesto sobre Transmisión de Bienes Inmuebles (ITBI), a través de ley autorizadora, con la finalidad de generar empleos, y si tal exención caracterizaría renuncia de ingresos a la luz de la Ley Complementaria n.º 101/00. El TCEMG respondió que la hipótesis constituye, inexorablemente, renuncia tributaria y, por eso, es necesario observar el Art. 14 de la Ley Complementaria n.º 101/00 en armonía con el Art. 150 de la Constitución de la República. Sin embargo, destacó:

además de la demostración del efectivo retorno a la sociedad, *in casu*, la generación de empleo, es necesario que el acto de concesión del beneficio esté acompañado de todos los estudios y documentos previstos en el Art. 14 de la Ley de Responsabilidad Fiscal, cuáles sean, la estimativa del impacto presupuestario y financiero de la renuncia, el estudio de que la renuncia no afecta a las metas fiscales de la LDO y las trazadas para el aumento compensatorio de tributos recaudados por el municipio.

Vale decir, la Administración, antes de todo, debe tener la garantía de que, con la exención tributaria, cierto y determinado número mínimo de empleos será creado, pues la renuncia genera disminución de ingresos y nada más justo que el municipio tenga, de antemano, esa certeza.

Como se denota del Art. 14 de la Ley Complementaria 101/2000, exentar a empresas de cobranza de tributo es legal, una vez cabalmente demostrado que ningún perjuicio será causado a las finanzas públicas, porque el equilibrio presupuestario es *condicio sine qua non* para una saludable gestión fiscal. (TCEMG)

Por tanto, el gestor, al abrir mano de recursos públicos, estará asumiendo responsabilidad ante la sociedad y, también, el Tribunal de Cuentas, pues este, de acuerdo con el texto de la Carta Magna, tiene competencia constitucional para fiscalizar el proceso de renuncia tributaria, inclusive la efectividad de la medida adoptada por la Administración. De esa forma, el Tribunal de Cuentas del Estado de Minas Gerais resalta la responsabilidad del gestor público que opta por la política de renuncia de ingresos, puntualizando que la sociedad debe, de hecho, sentir los beneficios de ese programa.

6. Puntualizaciones reflexivas sobre los pronunciamientos de Renuncia Pública de Ingresos

Enseguida tras la edición de la Ley Complementaria n.º 101/00, doctrinadores comenzaron a discutir la implementación de una metodología de cálculo para mensurar lo que, efectivamente, se dejó de recaudar con la implantación de política económica fundada en renuncia de ingresos. Esa cuestión permaneció mucho tiempo sin respuesta. El 28 de abril de 2005, con la edición del Decreto n.º 303, por la Secretaría del Tesoro Nacional, se definió la forma de apurarse lo que, de hecho, dejó de ser recaudado. Las pesquisas académicas, al promover cuestionamientos, instigaron a la Secretaría del Tesoro Nacional a perfeccionar el proceso de mensuración del montante de ingresos al que se ha renunciado, favoreciendo una mayor transparencia en la Administración Pública, uno de los objetivos primordiales de la Ley Complementaria n.º 101/00.

A pesar del avance en la mensuración de los ingresos efectivamente a los que se ha renunciado, permanece todavía la necesidad de ser promovidos otros estudios. En el Brasil no existe, por ejemplo, un sistema de control y monitoreo de los resultados socioeconómicos efectivamente alcanzados por la renuncia de ingresos, para evaluar el nivel de satisfacción de la sociedad y, consecuentemente, la efectividad de esta política. Así, como en un programa que la administración directamente invierte sus recursos, en el caso de la concesión de un beneficio fiscal, se debe averiguar la efectividad del programa fiscal.

La doctrina debe desarrollar un papel importante en esa discusión al crear mecanismos según los

cuales sea posible evaluar la consecución de los objetivos de determinado programa de incentivo fiscal, así como si el producto de ese programa ha conseguido por lo menos satisfacer a parte de la sociedad. La evaluación de resultados se configura como exigencia legal, pues el Art. 4º de la Ley Complementaria n.º 101/00, obliga la inclusión en la LDO de normas y directrices para que se promuevan mecanismos de evaluación de resultados de los programas financiados con recursos de los presupuestos. En ese caso, cada ente, al elaborar su LDO, debe prever la metodología a ser utilizada en las evaluaciones de los programas de Gobierno a ser implementados, incluyendo aquí la metodología de acompañamiento de las políticas fiscales de renuncia de ingresos.

La doctrina puntúa, aunque la Ley Complementaria n.º 101/00 no tiene objetivo de acabar con la guerra fiscal. De hecho, no hay ningún dispositivo legal que contribuya para evitar la guerra fiscal. La Ley Complementaria n.º 101/00, al adoptar una serie de requisitos para la concesión de incentivos fiscales exige que ese proceso sea realizado con mayor racionalidad, planificación y transparencia. Esto acaba por minar daños por los gestores públicos de conceder beneficios mucho más allá de lo que los cofres públicos permiten. Indirectamente, por tanto, se cree, sí, que la Ley Complementaria n.º 101/00 es capaz de contener el clima belicoso entre estados y entre municipios en la cuestión de la guerra fiscal, pues las decisiones solamente pueden ser tomadas si estuvieren en consonancia con la situación financiera del respectivo ente político.

En relación a la jurisprudencia observada, la Sentencia Final del Tribunal de Cuentas de la Unión analizada denota un hecho interesante: no se encuentra disponible ningún dato sobre renuncia de ingresos de los ejercicios financieros anteriores a 2000. Esa latitud demuestra situación de ausencia de control y transparencia existente antes de la edición de la Ley Complementaria n.º 101/00. Si no era hecho ni siquiera el control de los valores reales de ingresos renunciados, se torna imposible la comprobación de la calidad de esa política pública desarrollada por los entes políticos, sobre la cual no se ejercía la menor fiscalización.

Fueron efectuadas muchas observaciones por el TCU que demuestran que hay mucho por evolucionar en la comprobación del real valor de la renuncia de ingresos. La diferencia apurada, por ejemplo, entre el valor estimado de beneficios tributarios concedidos y los valores efectivamente comprobados de la renuncia de ingresos tal vez pueda ser atribuida a fallos de las metodologías aplicadas para estimar los ingresos que dejarán de ser recaudados. Además, las varias alteraciones metodológicas que el demostrativo que acompaña al proyecto de ley del presupuesto de la Unión sufrió a lo largo del período fueron apuntadas como un punto perjudicial, pues, debido a ellas, no fue posible analizar la forma cómo vinieron comportándose las renunciaciones fiscales en relación a las previsiones contenidas en las leyes presupuestarias.

Por otro lado, no se puede olvidar que las constantes modificaciones fueron implantadas para buscar una mayor transparencia y calidad de la información contable, lo que se muestra una iniciativa loable. No obstante, además de la evidenciación de los valores de ingresos públicos a los que se ha renunciado, la Sentencia Final del TCU deja patente que la discusión del tema debe tener su espectro ampliado, de modo que se promuevan permanentes revisiones en la manutención y concesión de los beneficios fiscales. No basta que se creen mecanismos para comprobación del montante de ingresos renunciada, cuando la calidad de la política fiscal no es evaluada.

Tanto que se extrae de la sentencia final la constatación de que la concesión de beneficios fiscales es, normalmente, hecha por plazo de duración indeterminada. Ocurre que eso no mantiene consonancia con la idea inicial del incentivo fiscal, tornándose, no, un incentivo, sino un beneficio permanente. Deberían, por tanto, ser discutidas cuestiones como el plazo de duración de los beneficios, que sólo debería ser concedido hasta que sea alcanzada su finalidad, o incluso regularizada determinada situación. El propio TCU constató que, a la época de la realización de la auditoría, había también cerca de 97 proyectos de ley en tramitación en el Congreso Nacional que podrían tener impacto en el volumen de renunciaciones de ingresos federales.

La discusión referente a la calidad de esas políticas fiscales debe ser ampliada, de modo que sean inhibidas esas situaciones de beneficios concedidos por plazo indeterminado e, indiscriminadamente, para muchos sectores, de los cuales no siempre se obtendrá retorno. Esa necesidad de crear mecanismos para aferir la satisfacción de la sociedad en relación a un programa de concesión de beneficios fiscales resulta patente en la consulta respondida por el Tribunal de Cuentas del Estado de Minas Gerais, en que

un ayuntamiento pretende exentar a una empresa del pago de ITBI, con el pretexto de promover la generación de empleos.

En verdad, la consulta impresiona porque el ITBI es impuesto de competencia municipal, cuyo hecho generador es la transmisión *inter vivos*, a cualquier título, por acto oneroso, de bienes inmuebles, por naturaleza o acceso físico, y de derechos reales sobre inmuebles, excepto los de garantía, así como cesión de derechos a su adquisición. Así pues, resulta difícil creer que la exención de un impuesto como ese, incidente sobre una operación tan específica, cual sea, la transmisión de inmuebles *inter vivos*, pueda crear empleos.

Esa consulta demuestra la forma cómo las políticas públicas de renuncia de ingresos son implementadas en el Brasil, sin una planificación, sin un estudio en profundidad de sus reales impactos. Por eso, el Tribunal de Cuentas del Estado de Minas Gerais fue tan vehemente en puntuar que “la Administración, antes de todo, debe tener la garantía de que, con la exención tributaria, cierto y determinado número mínimo de empleo será creado”, enfatizando la responsabilidad que el gestor público, al optar por esa política pública, estará asumiendo ante la sociedad y, también, el Tribunal de Cuentas.

Por fin, el Gobierno federal, al conceder exención de IPI sobre automóviles en diciembre de 2008, en un primer momento, no consiguió impedir que montadoras de vehículos continuasen sus planes de despidos en masa. Las montadoras de vehículos recibieron un incentivo para el consumo de sus productos, pero continuaron disminuyendo sus puestos de trabajo. En un segundo momento, fue exigido de las grandes fábricas el mantenimiento de sus empleados.

Otra consecuencia directa de la política envidada por el Gobierno federal fue la reducción inmediata de los ingresos de los estados, Distrito Federal y municipios. De acuerdo con la Constitución de la República, parte del producto advenido de la recaudación de Impuesto de Renta e IPI, impuestos recaudados por la Unión, deben ser transferidos a los estados, Distrito Federal y municipios. Se trata del Fondo de Participación de los Estados y del Distrito Federal (FPE) y del Fondo de Participación de los Municipios (FPM). Por eso, con la disminución de los ingresos de IPI, hubo la drástica reducción de la transferencia del FPE y FPM, lo que viene dejando, en especial, a muchos municipios en situación financiera absolutamente delicada. En la gran mayoría de los municipios brasileños, el FPM corresponde a la mayor parte de sus ingresos, de forma que esa disminución ha provocado protestas por todo el País. El municipio es quien está más próximo al ciudadano, teniendo que proveerlo en salud, educación, asistencia social, entre otros, de modo que, manteniéndose esa situación, la población podrá ser privada de servicios básicos y esenciales.

7. Consideraciones finales

El objetivo de este estudio consistía en proveer una reflexión sobre doctrina y jurisprudencia del Tribunal de Cuentas de la Unión y del Estado de Minas Gerais, que establecen condiciones restrictivas para la renuncia de ingresos públicos. Así, se buscaron fundamentos en la doctrina y jurisprudencia del Tribunal de Cuentas de la Unión y del Estado de Minas Gerais, que establecen condiciones restrictivas para la renuncia pública de ingresos. El trabajo puntuó algunos avances en relación a la renuncia de ingresos, política pública ampliamente utilizada por los gestores en el Brasil. La Ley Complementaria n.º 101, editada en 2000, se presenta como el primero de esos avances, al imponer restricciones a la concesión de ese beneficio. En un segundo momento, después de identificada la dificultad en mensurar el volumen de ingresos al que se ha renunciado, la Secretaría del Tesoro Nacional creó la metodología de deducción de ingresos, promoviendo, con eso, una mayor evidenciación de esos valores. Además de eso, los Tribunales de Cuentas vienen fiscalizando la obediencia, o no, a los límites establecidos en la Ley Complementaria n.º 101/00 para la renuncia de ingresos.

Mucho resta todavía para evolucionar. En primer lugar, los Tribunales de Cuentas aún vienen elaborando análisis sin mucha profundidad, sin grandes cuestionamientos, de forma muy incipiente sobre el tema. Interesante la constatación de que el mayor volumen de pronunciamientos viene ocurriendo en la esfera federal, por el Tribunal de Cuentas de la Unión. En el Tribunal de Cuentas del Estado de Minas Gerais, fue encontrado escaso material relativo al tema, lo que demuestra que este Tribunal no viene

siendo objeto de grandes discusiones en el interior del Estado y municipios de Minas Gerais, tampoco de auditorías en las prestaciones de cuentas anuales, aunque presentes en los ordenamientos del Estado.

Además, no se sabe cómo los Tribunales ejercerán la fiscalización en relación a la metodología implementada por la Secretaria del Tesoro Nacional, que buscaba mayor evidenciación de los valores que el ente político dejó de recaudar. Eso porque esa metodología no viene siendo observada por gran parte de ellos, que continúan elaborando sus leyes de la forma como establecido antes del Decreto n.º 303, del 28 de abril de 2005. Ahora, si ni siquiera el volumen de los ingresos a los que se ha renunciado es correctamente comprobado, mucho menos se percibe un esfuerzo en analizar, cualitativamente, esas políticas. En otros términos, no se puede identificar iniciativas de promover análisis de los objetivos que pretendían alcanzar con la renuncia de ingresos, si esos objetivos fueron, o no, alcanzados, si hay una satisfacción de la población en relación al programa o se benefició a particulares sin haber producido grandes consecuencias político-sociales.

Como sugestión para trabajo futuro, se recomienda el estudio de casos sobre los resultados socioeconómicos efectivamente alcanzados por determinada política de renuncia de ingresos, para evaluar el nivel de satisfacción de la sociedad y la efectividad de esta política.

8. Referencias

- Almeida, F. C. R. de. (2001, abril/junho). A renúncia de receita como fonte alternativa de recursos orçamentários. *Revista do Tribunal de Contas da União*, 32(88), 54-65.
- Constituição da República Federativa do Brasil: promulgada em 5 de Outubro de 1988*. (2004). (30a ed.). São Paulo: Saraiva.
- Decreto-Lei nº 201, de 27 de fevereiro de 1967*. (1967). Dispõe sobre a responsabilidade dos Prefeitos e Vereadores, e dá outras providências. *Diário Oficial da República Federativa do Brasil*. Brasília, DF: Poder Executivo.
- Decreto nº 6687, de 11 de dezembro de 2008*. (2008). Altera a Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados - TIPI, aprovada pelo Decreto nº 6.006, de 28 de dezembro de 2006, e dá outras providências. *Diário Oficial da República Federativa do Brasil*. Brasília, DF: Poder Executivo.
- Decreto nº 6696, de 17 de dezembro de 2008*. (2008). Altera a Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados - TIPI, aprovada pelo Decreto nº 6.006, de 28 de dezembro de 2006. *Diário Oficial da República Federativa do Brasil*. Brasília, DF: Poder Executivo.
- Decreto nº 6809, de 30 de março de 2009*. (2009). Altera a Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados - TIPI, aprovada pelo Decreto nº 6.006, de 28 de dezembro de 2006. *Diário Oficial da República Federativa do Brasil*. Brasília, DF: Poder Executivo.
- Lei Complementar nº 101, de 04 de maio de 2000*. (2000). Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. *Diário Oficial da República Federativa do Brasil*. Brasília, DF: Poder Executivo.
- Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964*. (1964). Estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. *Diário Oficial da República Federativa do Brasil*. Brasília, DF: Poder Executivo.
- Lei nº 8.429, de 02 de junho de 1992*. (1992). Dispõe sobre as sanções aplicáveis aos agentes públicos nos casos de enriquecimento ilícito no exercício de mandato, cargo, emprego ou função na administração pública direta, indireta ou fundacional e dá outras providências. *Diário Oficial da República Federativa do Brasil*. Brasília, DF: Poder Executivo.

- Portaria Conjunta nº 2, de 06 de agosto de 2009.* (2009). Aprova o Volume I - Procedimentos Contábeis Orçamentários da 2ª edição do Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público - MCASP, e dá outras providências. Diário Oficial da República Federativa do Brasil. Brasília, DF: Secretaria do Tesouro Nacional e Secretária de Orçamento Federal do Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão.
- Portaria nº 303, de 28 de abril de 2005.* (2005). Aprova a 2ª edição do Manual de Procedimentos da Receita Pública. Diário Oficial da República Federativa do Brasil. Brasília, DF: Secretaria do Tesouro Nacional.
- Portaria 462, de 06 de agosto de 2009.* (2009). Manual de Demonstrativos Fiscais. Aprova os volumes II - Procedimentos Contábeis Patrimoniais, III - Procedimentos Contábeis Específicos e IV - Plano de Contas Aplicado ao Setor Público, da 2ª edição do Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público, e dá outras providências. Diário Oficial da República Federativa do Brasil. Brasília, DF: Secretaria do Tesouro Nacional.
- Khair, A. A. (2000). *Gestão fiscal responsável simples municipal: guia de orientação para prefeituras* (Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão). Brasília: BNDES.
- Leiria, A. C. N. (2005). *Lei de responsabilidade fiscal: comentários e terminologia*. Caxias do Sul: Plenum.
- Lino, P. (2001). *Comentários à lei de responsabilidade fiscal: lei complementar nº 101/2000*. São Paulo: Atlas.
- Martins, I. G. da S., & Nascimento, C. V. do. (2001). *Comentários à lei de responsabilidade fiscal*. São Paulo: Saraiva.
- Motta, C. P. C. M., & Fernandes, J. U. J. F. (2001). *Responsabilidade Fiscal: Lei Complementar 101 de 4/5/2000* (2a ed.). Belo Horizonte: Del Rey.
- Nunes, S. P. (Org.). (2002). *Exercícios Práticos da Lei de Responsabilidade Fiscal para Municípios*. Brasília: MP, ESAF, BB.
- Richardson, R. J. (1999). *Pesquisa Social: métodos e técnicas* (3a ed.). São Paulo: Atlas.
- Silva, D. P. e. (1997). *Vocabulário jurídico* (13a ed.). Rio de Janeiro: Forense.
- Tribunal de Contas da União - Secretaria Geral das Sessões . (2004). *Ata 2 da Sessão Ordinária para análise do Processo 003.924/2003-0*. Recuperado el 12 setembro, 2010 de portal2.tcu.gov.br/portal/pls/portal/docs/2047436.PDF
- Tripodi, T., Fellin, P., & Mayer, H. (1981). *Análise da pesquisa social*. Rio de Janeiro: Francisco Alves.

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. ° 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>

Gobernanza Pública y Gobernabilidad: *Accountability* y *Disclosure* posibilitadas por la Contabilidad Aplicada al Sector Público como Instrumento de Sostenibilidad del Estado

Resumen

El Principio de la Continuidad en una visión contable-financiera aplicado a las organizaciones empresariales presupone su sostenibilidad en dirección a la perpetuidad, influenciando y asegurando a los inversores el retorno de sus inversiones. En la Administración Pública, no es diferente, destacándose la existencia del Principio de la Continuidad del Estado. Tal principio describe el Estado como sociedad política que, así como la empresa, debe ser perenne y sostenible visando siempre a la promoción del bien común y al desarrollo de su pueblo. Consonante a la contribución esperada, este trabajo tiene por objetivo discutir la importancia de la Contabilidad Aplicada al Sector Público como herramienta útil a la efectividad de la Gobernanza y de la Gobernabilidad Públicas adherentes a una visión de sostenibilidad aplicable a la gestión del Estado. La metodología adoptada, en relación a los fines, fue la pesquisa exploratoria y explicativa utilizando, en relación a los medios, de investigaciones bibliográficas y documental y de la observación teórico-empírica concernientes a la adherencia de la *disclosure* (transparencia) y de la *accountability* (responsabilidad social de prestar cuentas a la sociedad) a la Gestión Pública. Como resultados fue posible constatar una fuerte interrelación entre los términos, a la vista del hecho de que la Contabilidad evidencie los resultados y las acciones de los gobiernos a partir de la gobernanza (el medio/el cómo) relacionada con la gobernabilidad (poder y acciones políticas), y también que ambas son orientadas para la sostenibilidad del Estado. Sobre la sostenibilidad del Estado, fue constatado asimismo que esta es de más alcance que el propio término “sostenibilidad”, el cual, en muchas veces, es reducido a la visión eco-ambiental y no considera importantes variables de cuño financiero (equilibrio) y económico-social inherentes a la función social del Estado.

Palabras clave: *accountability*; *disclosure*; gobernanza pública; Estado; gobernabilidad.

Antonio Gonçalves Oliveira
Doctor en Ingeniería de Producción (UFSC), Profesor Adjunto de la Universidad Tecnológica Federal de Paraná (PGP/UTFPR).

Contacto: Av. Sete de Setembro, 3165, Centro, Curitiba, PR, Brasil, CEP: 80.230-901.

E-mail: agoliveira@utfpr.edu.br

Hilda Alberton Carvalho
Máster y Doctoranda en Tecnología (UTFPR), Profesora Adjunta de la Universidad Tecnológica Federal de Paraná (UTFPR). **Contacto:** Av. Sete de Setembro, 3165, Centro, Curitiba, PR, Brasil, CEP: 80.230-901.

E-mail: hilda@utfpr.edu.br

Dayanne Paretti Corrêa
Estudiante de Ingeniería Industrial Eléctrica de la Universidad Tecnológica Federal de Paraná (UTFPR). **Contacto:** Av. Sete de Setembro, 3165, Centro, Curitiba, PR, Brasil, CEP: 80.230-901.

E-mail: day.paretti@gmail.com

1. Introducción

La administración pública tiene sus fundamentos fijados en los principios de la legalidad, que es imperativo en relación a las acciones de los gestores públicos, determinando que solamente se puede hacer aquello que está descrito en ley y, no, aquello que la ley no veta, como aplicable a las acciones de los gestores privados.

En ese sentido, la Ley de Responsabilidad Fiscal (LRF) (Ley complementaria n.º 101/2000) regula los límites de la actuación pública, teniendo como objetivo fortalecer los principales ejes de la administración pública, que, según Santos (2002, apud Slomski, Mello, Tavares & Macêdo, 2008, p.174) son: la planificación, la transparencia, el control y la responsabilidad en la gestión de los recursos públicos y prestación de cuentas.

Consonante, la Contabilidad en la calidad de Ciencia Social Aplicada con metodología especialmente concebida para captar, registrar, acumular, resumir e interpretar los fenómenos que afectan a las situaciones patrimoniales, financieras y económicas de cualquier ente ([...] aunque sea persona de Derecho Público, tales como: estado, municipio, Unión, autarquía, etc.) tiene un campo de actuación muy amplio.

En lo que se refiere a las personas de Derecho Público, destaca en Iudícibus (2006, pp.22-24), de entre los grupos de “personas” y de “intereses” que necesitan de la información contable, el Gobierno y los economistas gubernamentales, los cuales tienen doble interés en las informaciones contables, visto que estas subsidian el ejercicio del poder de tributar de los estados (en sentido *lato*) y, hasta incluso, contribuyen con la fundamentación sostenible de políticas públicas dirigidas al bienestar de la sociedad.

De la misma forma, Horngren, Sunden y Stratton (2004, p.4), convergentes a la visión de Marion (2010, p.145), contribuyen con la discusión, destacando la importancia de la Contabilidad en la toma de decisión, describiendo que “[...] el objetivo básico de la información contable es ayudar a alguien a tomar decisiones”. No obstante, independientemente de quien tome la decisión, el entendimiento de la información contable propicia que esta sea mejor, segura y más bien fundamentada. De esa forma, se destaca el atendimento a uno de los principios fundamentales de la gobernanza (en este caso la gobernanza pública): la prestación de cuentas (*accountability*), que sigue en línea articulada con los demás, que también son de suma importancia para la gestión del bien público *res-pública*: transparencia (*disclosure*), equidad y responsabilidad. Para Marques apud Slomski *et al.* (2008, p.51), el atendimento articulado a esta principiología es un gran desafío para el sector público.

Articulando la visión contable a la gobernanza pública, Matias-Pereira (2010, p. 164) destaca que también es objetivo de la contabilidad pública “aplicar los conceptos, principios y normas contables en la gestión presupuestaria, (...) de la Administración Pública, visando disponibilizar para la sociedad conocimiento amplio de la cosa pública”.

De forma *stricto*, Mota (2009), alineado a la visión de Kohama (2006), Matias-Pereira (2010) y Slomski *et al.* (2008), contribuye con la temática, destacando que la Contabilidad de las entidades del sector público tiene como función principal estudiar, registrar, controlar y evidenciar el patrimonio y sus variaciones. En ese sentido, esa tarea impone el empleo de un gran número de técnicas y procedimientos contables que la transforma en una compleja ramificación de la Ciencia Contable.

También, la Contabilidad Aplicada al Sector Público está sujeta también al cumplimiento de normas legales que contemplan exigencias destinadas a la efectucción de control sobre el presupuesto público y sobre los actos practicados por los administradores que puedan presentar reflejos en el patrimonio. Para Mota (2009), en este escenario se encuadran también los principios del Derecho Financiero.

Teniendo en vista el hecho de que el sector público sea totalmente regulado, observados los principios generales del Derecho, principalmente del Derecho Administrativo, la Ley n.º 4.320/64 es la norma en vigor de mayor importancia en lo que atañe a la definición de procedimientos específicos para la Contabilidad de las entidades del sector público (*disclosure*). Debe destacarse que hay también exigencias contempladas en la Ley Complementaria 101/00 (la propalada Ley de Responsabilidad Fiscal), bien como en otras leyes y actos normativos, tales como: Decretos e Instrucciones Normativas.

Asimismo, también el órgano regulador y fiscalizador del ejercicio de la profesión contable – el Consejo Federal de Contabilidad (CFC) – “legisla” sobre el empleo de la Ciencia Contable en el Sector Público. En ese sentido, el referido Consejo editó la Resolución CFC 1.111/07 especialmente para tratar de los Principios Fundamentales de Contabilidad en la perspectiva del sector público y, más recientemente, proporcionó a la comunidad contable las Normas Brasileñas de Contabilidad Aplicadas al Sector Público (NBC T SP), las cuales están establecidas en un conjunto de diez resoluciones (CFC-1.128/2008 a 1.137/2008).

Delante de eso, el objetivo de este trabajo es discutir la importancia de la Contabilidad Aplicada al Sector Público como herramienta útil a la efectividad de la Gobernanza y de la Gobernabilidad Públicas adherentes a una visión de sostenibilidad aplicable a la Gestión del Estado.

De esa manera, el estudio conforme propuesto se justifica por venir a sumarse a las fuentes de contribución para desarrollo del conocimiento en el área de referencia (Gestión y Gobernanza Públicas), visto que la valorización de los principios relacionados a la transparencia, equidad, prestación de cuentas, responsabilidad social y continuidad del Estado visando a su desarrollo (en sentido *lato*) y de su pueblo.

En ese sentido, de acuerdo con el objetivo y la justificativa de este estudio, no se tiene como pretensión agotar el asunto que “habita” fértil campo para futuros estudios. Así, respetadas las limitaciones en busca del alcance del objetivo propuesto, máxime a la metodología empleada, conducida en relación a la taxonomía de sus fines y medios (Vergara, 2004, pp. 46-50) en la forma de pesquisa exploratoria y explicativa, utilizando, para tanto, de los medios relacionados a la investigación bibliográfica y documental y de la observación teórico-empírica, este trabajo es dividido en ocho partes (“bloques/secciones”), incluyendo esta introducción y las referencias bibliográficas.

La primera parte discurre sobre la importancia de la Contabilidad como Sistema de Información en la Administración Pública, mostrando que la Contabilidad como ciencia puede también ser entendida como un fértil banco de datos que pueden ser transformados en informaciones útiles al proceso de decisión a partir de las acciones de planificación y control.

La segunda sección sitúa el sistema de información contable en el ambiente de la gestión pública, definiendo los límites inicial y final para su efectivo empleo. En la tercera sección, es discutida la interrelación entre el Estado como ente político-social, la gobernanza como medio, la gobernabilidad como poder político y la sostenibilidad como principio de la continuidad y perpetuidad del Estado en busca del bien común de su pueblo.

Los procedimientos metodológicos empleados en el estudio son tratados en el cuarto bloque, donde se reconocen las posibles limitaciones de los métodos, dado el entendimiento de que ellos no son finitos y acabados, siendo siempre (dependiendo del “analista”) susceptibles de cuestionamientos (así como criterios de rateos y procedimientos de evaluación) y mejoría constante. Se une de inmediato a este el quinto bloque, que trae al plan referencias de destaques observados en otros estudios de igual o próxima naturaleza al desarrollado en este trabajo.

La sexta sección hace referencia a la sugestión para el desarrollo de nuevos estudios acerca de la temática, destacándola como un fértil campo a ser explorado, reconociendo este recorte como una contribución que se suma a otros estudios nacidos a partir de las inquietudes de aquellos que buscan respuestas y soluciones a las demandas “infinitas” de la sociedad moderna, lo que expande las fronteras de la ciencia a una invisibilidad para los ojos de los investigadores que la (retro)alimentan.

Por fin, las consideraciones finales, seguida de las referencias bibliográficas que sustentaron el estudio, confirman la saludable imbricación entre los términos estudiados, a lo ancho, aplicados a la administración pública en una visión contributiva para la sostenibilidad del Estado, englobando la tríada que lo compone: (i) su pueblo y (ii) su territorio, administrados bajo la égida política del (iii) gobierno.

2. La Contabilidad como sistema de información en la administración pública

La Contabilidad es, objetivamente, un sistema de información y evaluación destinado a proveer a sus usuarios con demostraciones y análisis de naturaleza económica, financiera, física y de productividad, con relación a la entidad objeto de contabilización. Los objetivos de la Contabilidad, pues, deben ser adherentes, de alguna forma explícita o implícita, a aquello que el usuario considera como elementos importantes para su proceso decisorio (Padoveze, 2004, pp.51-52).

Concerniente a la Contabilidad Aplicada al Sector Público, coloquialmente llamada Contabilidad Pública, Kohama (2010, p.25) la destaca como siendo “el ramo de la Contabilidad que estudia, orienta, controla y demuestra la organización y ejecución de la Hacienda Pública; el patrimonio público y sus variaciones”.

Consonante, la Contabilidad Pública es uno de los ramos más complejos de la Ciencia Contable y tiene por objetivo captar, registrar, acumular, resumir e interpretar los fenómenos que afectan las situaciones presupuestarias, financieras y patrimoniales de las entidades de derecho público interno, o sea, Unión, Estados, Distrito Federal y Municipios y respectivas autarquías (Kohama, 2010, pp. 25-26), actuando sobre los sistemas: presupuestario; financiero; patrimonial; y de compensación.

De forma convergente y complementariamente a la visión de Kohama (2010), Mota (2009, p.222) destaca que, “para conceptuar bien la Contabilidad Pública, es necesario conocer todos los dispositivos legales pertinentes, con destaque para la Ley n. ° 4.320/1964”. Así, para el autor:

[...] la Contabilidad Pública es la rama de la Ciencia Contable que aplica en la Administración Pública las técnicas de registro de los actos y hechos administrativos, apurando resultados y elaborando informes periódicos, llevando en cuenta las normas de Derecho Financiero (...), los principios generales de finanzas públicas y los principios de la Contabilidad (Mota, 2009, p. 222).

Se nota, a partir de la interpretación de los artículos 29 y 89 de la referida Ley, que la Contabilidad (en ese caso la pública) es encargada de acompañar la ejecución presupuestaria de los ingresos, en los términos de su exégesis, describiendo que “cabrá a los órganos de Contabilidad organizar demostraciones mensuales de los ingresos recaudados para servir de base a la estimativa de los ingresos, en la propuesta presupuestaria...” y también que “la Contabilidad evidenciará los hechos relacionados a la administración presupuestaria, financiera, patrimonial y industrial”.

También, en atendimiento a la Ley n. ° 4.320/64 en destaque, Mota (2009, p.223) muestra que:

la Contabilidad Pública registra la previsión de los ingresos y la fijación del gasto establecidas en el presupuesto público aprobado para el ejercicio, escritura la ejecución presupuestaria, hace la comparación entre la previsión y la realización de los ingresos y gastos, revela las variaciones patrimoniales, demuestra el valor del patrimonio y controla: las operaciones de crédito; la deuda activa; los créditos; y las obligaciones (...). De conformidad con el artículo 85 de la Ley 4.320/64, la Contabilidad será organizada de modo a permitir: el acompañamiento de la ejecución presupuestaria; el conocimiento de la composición patrimonial; la determinación de los costes de los servicios industriales; el análisis de los balanceos generales; y el análisis e interpretación de los resultados económicos y financieros.

De esa forma, “(.) la Contabilidad evidenciará ante la Hacienda Pública la situación de todos cuantos, de cualquier modo, recauden ingresos, efectúen gastos, administren o guarden bienes a ella pertenecientes o confiados” (Art. 83 de la Ley n. ° 4.320/64).

Además de la Ley n. ° 4.320/64 en comento, se debe subrayar y destacar que, para las Normas Brasileñas de Contabilidad Aplicadas al Sector Público (NBC T SP), editadas por el Consejo Federal de Contabilidad (CFC) por medio de las Resoluciones n. ° 1.128 a 1.137/2008, la “Contabilidad Aplicada al Sector Público es la rama de la Ciencia Contable que aplica, en el proceso generador de informaciones, los

Principios Fundamentales de Contabilidad y las normas contables direccionadas al control patrimonial de entidades del sector público”.

En relación al objeto de la Contabilidad como ciencia, no obstante en el sector privado, la doctrina expresamente lo define como siendo el patrimonio (privado); así también lo es en el caso de la Administración Pública, expandiéndolo al nivel de patrimonio público que exegéticamente es definido por la Resolución CFC n. ° 1.129/2008 como siendo:

el conjunto de derechos y bienes, tangibles o intangibles, gravados o no, adquiridos, formados, producidos, recibidos, mantenidos o utilizados por las entidades del sector público, que sea portador o represente un flujo de beneficios, presente o futuro, inherente a la prestación de servicios públicos o a la explotación económica por entidades del sector público y sus obligaciones (Mota, 2009, p. 223).

Por ser uno de los objetivos de la Contabilidad proporcionar informaciones sobre las mutaciones que ocurren en el patrimonio de las entidades (públicas y privadas), no se debe considerar la Ciencia Contable, como muchos hacen, como mero instrumento de información. Ha de ser tenido en cuenta que todas las áreas del conocimiento generan informaciones.

La Contabilidad, además de generar informaciones, permite explicar los fenómenos patrimoniales, construir modelos de prosperidad, efectuar análisis, controlar, sirviendo también para prever y proyectar ejercicios siguientes, entre tantas otras funciones. En ese contexto, está inserida la prestación de cuentas a la sociedad (*accountability*) – responsabilidad social – de forma transparente, tempestiva e inteligible (*disclosure*).

Del punto de vista sistémico, la Contabilidad está integrada con el medio ambiente. De esa forma, queda evidenciada la visión de la Contabilidad como un sistema abierto, o sea, que no depende solamente de las informaciones internas, pero de la relación y filtrado de informaciones externas a la entidad.

Sobre visión sistémica aplicada a la Contabilidad, elevándola a la situación de sistema, Kroetz, Mattos y Fontoura (1998, pp. 20-28) mencionan que:

es de todos conocida la similitud entre la empresa y un organismo vivo. En este organismo, podemos distinguir un cerebro, encargado de las decisiones; los miembros, encargados de la acción; el sistema nervioso, que se incumben de transmitir el comando del cerebro para los miembros y las informaciones de los sentidos para el cerebro.

Partiendo de ese enfoque organizacional extensivo a las organizaciones públicas y a las entidades políticas del Estado, por analogía, se visualiza la Contabilidad Aplicada al Sector Público (Contabilidad Pública) como un sistema nervioso que sirve de nexo entre la Administración (el poder decisorio en nivel político y de planificación: gobernabilidad) y las áreas de ejecución (gobernanza) y viceversa. En la realidad, existe una dependencia de las partes (gobernanza/gobernabilidad), una vez que todas están relacionadas intencionalmente para mantener el organismo en funcionamiento y en marcha con el principio de la continuidad.

Así, no basta tener un buen sistema nervioso si el cerebro no responde a los estímulos y viceversa. El servicio público, para su funcionalidad, depende de una buena administración, asesorada por la Contabilidad Pública como fuente de informaciones útiles a los procesos de gestión, destacándose la necesidad de utilización, por parte de los gestores, de las informaciones producidas por el sistema de información contable.

3. Ambiente del sistema de información contable aplicado al sector público

La Contabilidad Aplicada al Sector Público puede ser entendida, en la práctica, como un subsistema dentro del microsistema (Administración Pública – el Estado). Este, por su vez, integra un sistema mayor, que es el sistema ambiental.

Se entiende como usuario de las demostraciones proporcionadas por el sistema de información contable toda persona física o jurídica que tenga interés en la evaluación de la situación y del progreso de determinada entidad, sea ella una empresa o un ente público.

Es en esa perspectiva que se aborda la Contabilidad Aplicada al Sector Público y el ambiente, o sea, de qué forma ella contribuye para el ambiente global y de qué manera capta los *inputs* externos para procesarlos y transformarlos en informaciones útiles (*outputs*) al proceso de toma de decisiones.

Al usar el enfoque sistémico, debe subrayarse que el ambiente interfiere directamente en las variaciones patrimoniales (públicas y privadas), que son registradas y estudiadas por la Contabilidad. Ejemplificando, es posible decir que parte de las acciones gubernamentales causa mutaciones en el patrimonio y, también, que eventos naturales pueden causar daños a ese mismo patrimonio, lo que debe ser registrado y evidenciado por la Contabilidad.

Recibiendo y procesando datos internos y externos, cabe a la Contabilidad pública cumplir su responsabilidad social (*accountability*), informando a la sociedad y demostrando como las acciones administrativas pueden interferir en el sistema global (*disclosure*).

De ese modo, siendo un sistema que está inserido en el sistema mayor y teniendo el sector público un nivel de relacionamiento entre los ambientes interno y externo (Nakagawa, 1993; Oliveira, 2004; Padoveze, 2000), el sistema de información contable, por analogía, asume el mismo relacionamiento.

Eso significa que el sistema de información contable se extiende hasta las fronteras del sector público que, de forma análoga al “sistema empresa” descrito por Riccio (1989, p.62), tiene como límite inicial: que ocurra cualquier transacción que resulte en alteración del patrimonio público, o sea, cualquier acto practicado por la administración que sea susceptible de valorización monetaria y, por tanto, susceptible de ser registrado y controlado por la Contabilidad y, como final: siempre que alguna decisión, sea en nivel operacional, táctico o estratégico, tenga que ser tomada, y que se derive de ahí cualquier alteración en el patrimonio abarcado. Consonante, la Figura 1 muestra gráficamente los límites del sistema de información contable aplicado al sector público.

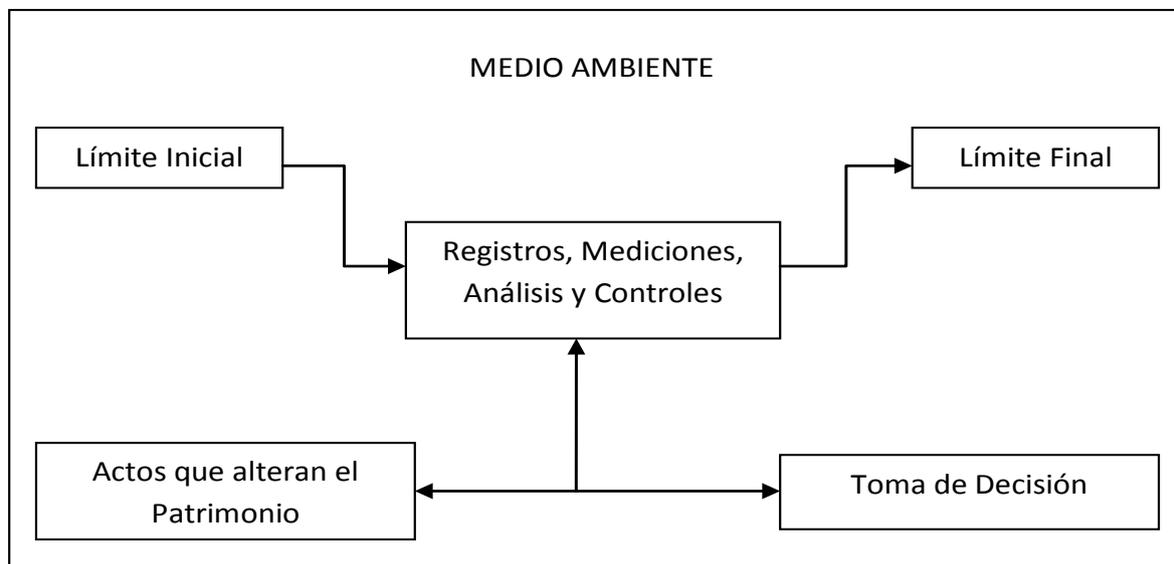


Figura 1. Límites del sistema de información contable

Fuente: Los autores (2010)

No obstante la comprensión de la importancia de la Contabilidad como fuente útil de informaciones para el proceso de planificación, control y decisión, la actuación de la Contabilidad Aplicada al Sector Público depende de las acciones del Estado en una filosofía de gobernanza pública vinculada a la acción política de la gobernabilidad visando a la sostenibilidad. La próxima sesión permite la comprensión y la importancia de los temas en comentario.

4. Estado, Gobernanza, Gobernabilidad y Sostenibilidad

El Estado (Dallari, 2003, apud Cruz, Marques & Ferreira, 2009, pp. 10-23) “es un orden jurídico soberano que tiene por fin el bien común de un pueblo situado en determinado territorio”, de ahí entonces la finalidad precípua del surgimiento del Estado en la visión de Dallari: el bien común.

Máxime las autoras destacan que:

(...) de un modo general, las personas acostumbran a creer que el Estado existe para promover el bien común, para garantizar que las personas tengan acceso a derechos básicos definidos en la constitución de cada territorio, para asegurar asimismo que intereses privados no se sobrepongan al interés público (Cruz, Marques & Ferreira, 2009, p. 10-23).

Ratificando la expectativa de las personas (pueblo de un determinado territorio soberano), en especial en el Brasil, la Carta Magna de la República, imperativa fuente primaria (originaria) de nuestro ordenamiento jurídico, regula que el Estado brasileño tiene por finalidades precípua asegurar el ejercicio de los derechos sociales e individuales, la libertad, la seguridad, el bienestar, el desarrollo, la igualdad y la justicia, elevándolos al nivel de valores supremos de la sociedad.

De esta forma, para Cruz, Marques y Ferreira (2009), convergentes a la visión de Botelho (2004, p.36), “la acción del Estado para la provisión de las demandas de la colectividad está condicionada a la disponibilidad de recursos públicos”. Es ahí que la Contabilidad gana fuerza como instrumento útil al proceso de gestión en nivel de gobernanza, gobernabilidad y sostenibilidad públicas, visto que actuar, conforme ya demostrado, sobre el Presupuesto Público (elaboración, ejecución, control y evaluación, inclusive en relación a la calidad del gasto público), que es el instrumento utilizado para definir la cantidad y destinación de los recursos del Estado.

Para promover el bien común de sus entes, el Estado, necesariamente, practica acciones ejecutivas y políticas de gobierno, con destaque para la gobernanza y gobernabilidad actualmente en estudio en una visión contemporánea de la gestión pública como “Nueva Gestión Pública”, o *New Public Management* (NPM), que presupone administrar el sector público a la luz de los modelos de gestión aplicados en la iniciativa privada conforme los conceptos de gestión estratégica e, incluso, emprendedorismo (visando al emprendedorismo público, aún incipiente en nuestro Estado, frente a las todavía arraigadas características de la Administración Patrimonialista y Burocrática).

Sobre Gobernanza Pública (Kissler & Heidenann, 2006, pp. 479-499), referenciando el debate actual acerca de la modernización del sector público alemán, destacan que “esta se tornó un concepto clave que todos utilizan sin saber exactamente lo que es”, y también que:

(...) su significado original contenía un entendimiento asociado al debate político-desarrollista, en lo cual el término era usado para referirse a políticas de desarrollo que se orientaban por determinados presupuestos sobre elementos estructurales – como gestión, responsabilidades, transparencia y legalidad del sector público – considerados necesarios al desarrollo de todas las sociedades (por lo menos de acuerdo con los modelos idealizados por organizaciones internacionales como la Organización de las Naciones Unidas [ONU] o la *Organization for European Cooperation and Development* [OECD] (Kissler & Heidenann, 2006, pp. 479-499).

No obstante, trayendo la discusión para el sector público brasileño, Fonseca y Bursztyn (2009, pp.17-46), de forma adherente a la visión de Kissler y Heidmann (2006), entienden la gobernanza pública como siendo “un término-clave en la implantación de políticas ambientales y de desarrollo” y que:

(...) el fortalecimiento de la gobernanza representa una posibilidad de establecer un proceso político de más alcance, eficiente y justo. La idea de gobernanza promueve el pluralismo político (McFarland, 2007), la eficiencia y la transparencia en las elecciones y decisiones públicas, visando incluir una amplia gama de actores sociales y procesos (Fonseca & Bursztyn, 2009, pp.17-46).

En esa misma dirección de entendimientos, los autores traen al plan la relevante visión de Grindle (2004, pp. 525-548) para quien, en un abordaje más substantivo:

(...) gobernanza consiste en: distribución de poder entre instituciones de gobierno; la legitimidad y autoridad de esas instituciones; las reglas y normas que determinan quién tiene poder y cómo son tomadas las decisiones sobre el ejercicio de la autoridad; relaciones de responsabilización entre representantes, ciudadanos y agencias del Estado; habilidad del gobierno en hacer políticas, gerenciar los asuntos administrativos y fiscales del Estado, y proveer bienes y servicios; e impacto de las instituciones y políticas sobre el bienestar público.

En ese sentido, se infiere que el proceso de gobernanza pública involucra múltiples categorías de partes interesadas (*stakeholders*). Se trata entonces del pueblo, del gobierno, de las instituciones y de sus interrelaciones visando al interés de la colectividad y a la prevalencia del bien común – principio de la supremacía del interés público –, y a la continuidad sostenible, razón de ser del Estado en tanto que ente público.

La gobernabilidad, por su vez está unida a la acción del gobierno, o sea, acción de “gobernar” como verbo. Así, se puede inferir que la gobernabilidad condice más a la dimensión político-estatal y dice respecto a las “condiciones sistémicas e institucionales bajo las cuales se da el ejercicio del poder, tales como las características del sistema político, la forma de gobierno, las relaciones entre los Poderes, el sistema de intermediación de intereses” (Santos, 1997, p. 342).

Así, hay una interrelación imbricada entre la Contabilidad Pública, la gobernanza y la gobernabilidad, convergiendo hacia un punto focal representado por el bien común del pueblo. Así, se nota que el Estado en sus acciones políticas (gobernabilidad) y ejecutivo-operacionales – el medio / el cómo (gobernanza) – debe actuar vislumbrando la esencia del principio de la continuidad, sea en la visión contable, o incluso, en una visión estatal substantiva relacionada a la continuidad del Estado en pro de su pueblo.

El atendimento al principio de la continuidad del Estado está directamente relacionado a la visión de sostenibilidad pública. En ese contexto, este estudio ve la sostenibilidad como algo de mayor espectro que la visión eco-ambiental, una vez que, en el sector público, substantivamente, deben ser contempladas, además de las variables ambientales, también aquellas relacionadas a la legalidad, a las finanzas públicas (salud financiera) y a las políticas económico-sociales.

De esa forma, para hablar de sostenibilidad pública, deben ser (des)considerados modismos y los *free-riders* discursivos, los cuales, para Fonseca y Bursztyn (2009), son aquellos que reproducen el “buen” discurso de la gobernanza y de la sostenibilidad sin precisar seguirlos en la práctica, lo que amplía la distancia entre el discurso y la realidad en las cuestiones relacionadas a la gestión pública.

Así la sostenibilidad pública puede ser entendida como la capacidad del ente público en subsistir al tiempo y a los gobiernos (gobernabilidad) – principio de la continuidad del Estado –, promoviendo, a despecho de los *free-riders*, la continuidad del estado fundamentada por las acciones de gobernanza (*accountability* y *disclosure*) visando al bien común del pueblo.

5. Metodología

La metodología de pesquisa utilizada en este estudio, observada la taxonomía descrita por Vergara (2004, pp. 46-50), se fundamentó: en relación a los fines en la pesquisa exploratoria y explicativa; y en relación a los medios, en la investigación bibliográfica, documental y en el abordaje teórico-empírico. Importante observar el destaque de la autora que la investigación exploratoria (que no debe ser confundida con lectura exploratoria) es realizada en área cuya generación del conocimiento es dinámica frente a las modificaciones de la sociedad (por tanto, el conocimiento se torna poco en nivel de acumulación) y que, por su naturaleza de sondeo, no comporta hipótesis que, no obstante, podrán surgir durante o al final de la pesquisa. De ahí la proposición de la sugestión para nuevos estudios.

En lo que concierne a la investigación explicativa, por su vez, Vergara (2004, p.47) muestra que esta tiene como principal objetivo tornar algo inteligible, justificándole los motivos. Visa, por tanto, esclarecer qué factores contribuyen, de alguna forma, para la ocurrencia de determinado fenómeno. De ahí el estudio aquí desarrollado acerca de la imbricación, interdependencia y de la importancia de la Contabilidad Aplicada al Sector Público en relación a la Gobernanza Pública, Gobernabilidad y sostenibilidad del Estado visando al bien común de su pueblo.

En ese matiz de la clasificación de la pesquisa en lo referido a los medios utilizados en la investigación, nótese que la de cuño bibliográfico (Vergara, 2004, p. 48) es representada por el estudio sistemático desarrollado con base en el material publicado accesible al público en general, tratándose de importante instrumental analítico para cualquier otro tipo de pesquisa. Así, en este estudio, la referida pesquisa bibliográfica se consubstanció lógicamente, adherente a la temática del estudio (Contabilidad Aplicada al Sector Público, Gobernanza Pública, Gobernabilidad y Sostenibilidad Pública), en libros, tesis, disertaciones y artículos científicos relevantes publicados en revistas científicas especializadas impresas y/o electrónicas puestas a disposición en la red mundial de ordenadores (internet).

Asimismo en el mismo matiz (en relación a los medios), se clasifica también la pesquisa como documental y de observación teórico-empírica (Vergara, 2004, p. 57). Documental porque se fundamenta en análisis extraídos de documentos regulatorios oficiales publicados: Leyes, Decretos, Resoluciones, etc.; de observación teórico-empírica, teniendo en vista la conducción por los autores en el día a día de sus vivencias académicas en el ámbito del Grupo de Pesquisa que es la fuente seminal de la inquietud originaria del desarrollo de este estudio.

También, relativamente a la pesquisa de orden bibliográfico (se añade ahí la documental), Vergara (2004), de acuerdo con la visión de Koche (2003), no obstante el destaque de tratarse de instrumental indispensable en cualquier tipo de pesquisa, reconoce también el problema del posible agotamiento que ella puede venir a sufrir por sí solo. Así, por obvio, este trabajo no tiene la pretensión ni la condición de agotar tan relevante e extenso asunto aquí albergado. Máxime entonces que este estudio es un recorte de un fecundo campo para nuevos estudios.

Debe destacarse que ensayos de carácter/fines exploratorios conducidos por los medios bibliográfico, documental y de observación han sido valorizados y ampliamente aceptados en el mundo académico, considerando el alcance, relevancia y las contribuciones del asunto estudiado, para el cual no, necesariamente, se justifica la aplicación estrictamente positivista y paramétrica que otrora imperó sobre los recortes académicos.

Máxime, vislumbrando evitarse hablar del tema sólo como una hipótesis teórica distante de la aplicación, conforme se ve posible a la extensión bibliográfica de los estudios, este, en especial, aborda, se fundamenta y corrobora también resultados obtenidos por otros estudios de igual o próxima naturaleza, conforme se observa en la sección siguiente.

6. Destaques observados en otros estudios de igual o próxima naturaleza

Conforme se ve a partir del referencial teórico que sustenta la discusión aquí pautada, el tema abordado se caracteriza por su “fuerte” relevancia, una vez que trae a la discusión importantes asuntos contemporáneamente aplicados a la mejor gestión de la cosa (*res*) pública, mayormente se observa del estudio de la transparencia/evidenciación (*disclosure*) y responsabilidad de prestación de cuentas (*accountability*), sustentados por la Contabilidad en tanto que ciencia aglutinadora de datos útiles al proceso informacional que, si bien utilizados, pueden fundamentar diversas decisiones.

En ese nivel, considerando posibles contribuciones que este estudio puede promover a los interesados y estudiosos de la temática, se entiende que esas contribuciones, en verdad, se suman a los destaques de otros estudios ya realizados, como referencia al que muestra Silva (2007) acerca de la normatización de la Contabilidad Gubernamental destacando que:

(...) es esencialmente un proceso continuo para la toma de decisiones, y estas se tornan complejas a medida que los órganos de contabilidad y control necesitan obtener las informaciones con velocidad para los diferentes niveles de la administración.

Por tanto, un buen sistema de informaciones contables debe reunir las siguientes características fundamentales:

- a) enfocar la producción de informaciones para los distintos niveles ejecutivos en todas las áreas del Gobierno;
- b) funcionar como una unidad independiente del órgano donde estuviere integrado;
- c) ser un sistema adaptado a las necesidades gerenciales de la organización.

Entendiendo como posible fragilidad que se tenga la expectativa de que mejore la gobernanza pública sin el abordaje del binomio “información de costes en el sector público” y “calidad del gasto público” tenemos en Machado y Holanda (2010) una valiosa contribución al afirmar que “la información de costes proporciona contenido fundamental para subsidiar decisiones gubernamentales de destino más eficiente, facilitando la sostenibilidad y el desarrollo económico”. Debe registrarse, entonces, que para los autores es necesario y saludable aumentar el debate (nuevos estudios) sobre mensuración de costes y destacar su importancia para la mejoría de la calidad del gasto en el sector público y cualificar la discusión de perspectivas y desafíos en la gestión de la información de costes en la administración pública.

En el mismo sentido contributivo, destacando la Gobernanza Pública y la Contabilidad como subsidio a su práctica, el estudio de Oleiro, Mendes y Quintana (2008) contribuye con la temática acerca de la contribución de la Contabilidad y Auditoría Gubernamental para una mejor transparencia en la Gestión Pública en busca del combate a la corrupción. El referido estudio muestra que, en especial en el caso del Brasil, dada su dimensión continental, para el combate a la corrupción se torna imprescindible la actuación conjunta de los servicios de contabilidad y de los órganos de control interno y externo.

En esa misma dirección, los autores buscan en Castro y Garcia (2004) la explicación de que “en la visión objetiva, la información producida por la Contabilidad es la que ofrece mayor credibilidad, no sólo por el hecho de la información tener en la base un documento que la soporta, sino, principalmente, por tener un profesional que por ella se responsabiliza y que podrá ser penalizado caso esté incorrecta”.

No obstante la importancia y posibles contribuciones de otros estudios, una más es aquí contemplada: la mostrada por Cruz, Ferreira, Silva y Macedo (2010) en denso y relevante estudio empírico sobre la transparencia de la Gestión Pública de los grandes municipios brasileños, buscando comprobarla por la existencia, o no, de asociación entre las condiciones socioeconómicas de los municipios investigados y la divulgación de informaciones acerca de la gestión pública.

En línea con sus objetivos, el referido estudio, en lo que se refiere a la transparencia de la gestión fiscal brasileña, tratando también de la *accountability*, destaca que:

(..) pasó a ser una exigencia legal, que puede ser periódicamente acompañada y fiscalizada por los órganos competentes, así como por la población. Sin embargo, una gestión pública transparente va además de la divulgación de los instrumentos de transparencia fiscal, pero se extiende a la concretización del **concepto de accountability, quando posibilita que los ciudadanos acompañen y participen efectivamente de los actos de la administración pública que causan impactos en toda la sociedad** (*nossos grifos*). (Cruz *et al.*, 2010).

En lo que concierne a la comprobación de la existencia, o no, de asociación entre las condiciones socioeconómicas de los municipios investigados y la divulgación de informaciones acerca de la gestión pública, el estudio de los citados autores, en referencia, paramétricamente considera que existe asociación entre las condiciones socioeconómicas de los municipios y los niveles de transparencia en la divulgación de informaciones acerca de la gestión pública observados en los sitios web de los grandes municipios brasileños, y que esa asociación, en general, tiene dirección positiva, o sea, mejores condiciones socioeconómicas tienden a implicar mayor nivel de transparencia por parte de los municipios.

Entre los estudios aquí abordados y este, objeto de este trabajo, se destaca un punto focal, un cerne, culminando en la importancia atribuida a la contabilidad, *in casu*, la aplicada al sector público,

como siendo un “banco de datos” útil a la generación de informaciones (datos “trabajados”) que subsidian la toma de decisión, control, evidenciación/transparencia (*disclosure*) y prestación de cuentas (*accountability*) de las acciones de los hombres públicos sobre la gestión de la cosa (*res*) pública en línea con la sostenibilidad del Estado, lo que puede venir a ser complementado, o incluso corroborado por otros y nuevos estudios desarrollados a merced del tema, conforme se ve en la sección siguiente.

7. Sugestión para nuevos estudios

Partiendo de lo observado en el estudio, como dicho, este trabajo reconocidamente no abarca hasta el agotamiento el tema estudiado (el conocimiento y la ciencia no son finitos), visto que su extensión y “fecundidad” – como tema – para las más variadas y puntuales inquietudes, las cuales dan orígenes a las pesquisas que enriquecen el mundo académico.

Se puntualiza así que, considerando el fecundo campo para nuevas investigaciones, se sugieren entonces como posibles, entre otras, una mayor profundización sobre: (i) gobernanza pública como filosofía de gestión aplicada a la Administración Pública; (ii) transparencia y sostenibilidad pública considerando variables no solamente eco-ambientales, sino también financieras y económicas y sociales extraídas de la Contabilidad; (iii) gobernabilidad y gobernanza aplicadas a la gestión pública municipal, (iv) Contribuciones de la Contabilidad Aplicada al Sector Público a la *New Public Management* (NPM) y a la Administración Pública Gerencial, etc.

Otros trabajos de carácter positivista paramétricos también pueden ser desarrollados, los cuales podrán medir, entre otros tests estadísticos, (co)relaciones/regresión (in)existentes entre: la percepción de los usuarios acerca de la información generada por el sistema de costes en el sector público y la calidad del gasto público; partido político gobernante y el nivel de gobernanza/gobernabilidad percibido por la población, etc.

8. Consideraciones finales

La Contabilidad en tanto que ciencia social aplicada al sector público, no obstante exigencia legal (Ley n.º 4.320/64), puede ser considerada como herramienta útil al proceso de “gestión” de la *res*-pública, posibilitando a los gestores la transformación de datos (dispuestos en la forma de banco de datos) en informaciones para la toma de decisiones que (retro)alimentan el sistema.

Conforme a eso, la Contabilidad actúa de forma sistémica, vinculando acciones de gobernanza y gobernabilidad visando subsidiar decisiones y realizaciones que contribuyen para la sostenibilidad del Estado, retroalimentándola substantivamente en un círculo virtuoso de continuidad.

La sostenibilidad del Estado “trabajada” en este estudio es mayor que el propio término sostenibilidad comúnmente empleado, pues, para tanto, se extrapoló la visión (muchas veces reduccionista) de la sostenibilidad como “filosofía” una aplicada al eco-ambiente, considerando también variables de cuño legal, financiero, político y económico-social.

El objetivo del estudio fue instigar la discusión acerca de términos (aunque algunos puedan todavía ser considerados contemporáneos, como la gobernanza y la sostenibilidad pública) comúnmente empleados en el sector público, que, muchas veces, no son de conocimiento de los agentes (políticos, administrados o administradores públicos) que en muchas veces lo hacen como los *free-riders* discursivos de Fonseca y Bursztyn (2009), reproduciendo el “buen” discurso de la gobernanza y de la sostenibilidad sin precisar seguirlos en la práctica.

De los estudios aquí referenciados en las esferas exploratoria, bibliográfica, documental y de observación teórico-empírica, se concluye por la existencia de fiel imbricación entre ellos y también entre los términos especialmente estudiados, a la vista de la unión operacional constatada (contabilidad

–governança pública – governabilidade – sustentabilidade pública), pues la Contabilidad modifica el medio y es por él modificada.

La governança (medio/cómo) pública orienta las acciones que son registradas por la Contabilidad, mientras que la governabilidade, representada por las acciones políticas del gobierno (legitimado en el poder por los administrados que lo eligieron), proporciona decisiones y acciones que, al ser efectuadas (ejecutadas), se tornan “materia-prima” para fines de registro y control por parte de la Contabilidad, todo eso visando a la sustentabilidade del Estado en fiel observancia a los principios de la continuidad en una visión contable-financiera y de la supremacía del interés público y de la continuidad del Estado en una visión político-social, con vistas al bien común de su pueblo.

9. Referencias

- Botelho, E. C. (2004). *A contribuição das funções de governo dos municípios catarinenses para o desenvolvimento sustentável*. Monografía de Graduación, Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, SC, Brasil.
- Castro, D. P. de; Garcia, L. M. (2004). *Contabilidade Pública no Governo Federal*. São Paulo: Atlas.
- Cruz, C. F., Marques, A. L., & Ferreira, A. C. S. (2009). Informações ambientais na contabilidade pública: reconhecimento de sua importância para a sustentabilidade. *Revista Sociedade, Contabilidade e Gestão*, 4(2), 10-23.
- Cruz, C. F., Ferreira, A. C., Silva, L. M., & Macedo, M. A.S. (2010, noviembre) Um Estudo Empírico Sobre a Transparência da Gestão dos Grandes Municípios Brasileiros. *Anales del Encontro de Administração Pública e Governança da ANPAD*, Vitória, ES, Brasil, 4.
- Fonseca, I. F.; Bursztyn, M. (2009). A banalização da sustentabilidade: reflexões sobre governança ambiental em escala local. *Revista Sociedade e Estado*, 24(1), 17-46.
- Grindle, M. (2004). Good enough governance: poverty reduction and reform in developing countries. *Governance: An International Journal of Policy, Administration, and Institutions*, 17(4), 525-548.
- Horngren, C. T., Sundem, G. L., & Stratton, W. O. (2004). *Contabilidade gerencial* (12a ed.). São Paulo: Pearson/Prentice Hall.
- Iudícibus, S. (Coord.). (2006). *Contabilidade Introdutória* (10a ed.). São Paulo: Atlas.
- Kissler, L., & Heidemann, F. G. (2006). Governança Pública: novo modelo regulatório para as relações entre Estado, mercado e sociedade? *Revista de Administração Pública*, 40(3), 479-499.
- Koche, J. C. (2003). *Fundamentos de metodologia científica: teoria da ciência e prática da pesquisa* (21a ed.). São Paulo: Vozes.
- Kohama, H. (2006). *Contabilidade pública: teoria e prática* (10a ed.). São Paulo: Atlas.
- Kohama, H. (2010). *Contabilidade pública: teoria e prática* (11a ed.). São Paulo: Atlas.
- Kroetz, C. E. S., Mattos, W. C., & Fontoura, J. R. (1998). Aplicação da teoria geral dos sistemas à contabilidade. *Revista Brasileira de Contabilidade*, 27(114), 20-28.
- Lei n.º 4.320 de 17 de março de 1964*. (1964). Estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. Diário Oficial da República Federativa do Brasil. Brasília, DF: Poder Executivo. Recuperado el 13 de marzo de 2010 de http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L4320.htm

- Lei Complementar n.º 101 de 04 de maio de 2000.* (2000). Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. Diário Oficial da República Federativa do Brasil. Brasília, DF: Ministério da Fazenda, Ministério do Planejamento Orçamento e Gestão. Recuperado el 13 de marzo de 2010 de http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/LCP/Lcp101.htm
- Machado, N., & Holanda, V. B. (2010). Diretrizes e Modelo Conceitual de Custos para o Setor Público a Partir da Experiência no Governo Federal do Brasil. *Revista de Administração Pública*, Rio de Janeiro, 44(4), 791-820.
- Marion, J. C. (2010). *Contabilidade empresarial* (14a ed.). São Paulo: Atlas.
- McFarland, A. (2007). Neopluralism. *Annual Review of Political Science*, 10, 45-66.
- Matias-Pereira, J. (2010). *Finanças Públicas: A Política Orçamentaria no Brasil* (5a ed.). São Paulo: Atlas.
- Mota, F. G. L. (2009). *Contabilidade aplicada ao setor público*. Brasília: Coleção Gestão pública.
- Nakagawa, M. (1993). *Introdução à controladoria: conceitos, sistemas, implementação*. São Paulo: Atlas.
- Oleiro, W. N., Mendes, R. C., & Quintana, A. C. (2008). A Contribuição da Contabilidade e Auditoria Governamental Para Uma Melhor Transparência na Gestão Pública em Busca do Combate à Corrupção. *Revista Sinergia*, 1(12), 37-48.
- Oliveira, D. P. R. (2004). *Planejamento estratégico* (20a ed.) São Paulo: Atlas.
- Padoveze, C. L. (2000). *Sistemas de informações contábeis: fundamentos e análise* (2a ed.). São Paulo: Atlas.
- Padoveze, C. L. (2004). *Contabilidade gerencial: um enfoque em sistema de informação contábil* (4a ed.). São Paulo: Atlas.
- Resolução n.º 1.111 de 29 de novembro de 2007* (2008). Aprova o Apêndice II da Resolução CFC n.º 750/93 sobre os Princípios Fundamentais de Contabilidade. Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil, Brasília, DF: Conselho Federal de Contabilidade, 29 nov. 2007. Recuperado el 14 de marzo de 2010 de <<http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/Default.aspx>>.
- Resolução n.º 1.128 de 21 de novembro de 2008* (2008a). Aprova a NBC T 16.1 – Conceituação, Objeto e Campo de Aplicação. Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil, Brasília, DF: Conselho Federal de Contabilidade, 25 nov. 2008. Recuperado el 14 de marzo de 2010 de <<http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/Default.aspx>>.
- Resolução n.º 1.129 de 21 de novembro de 2008* (2008b). Aprova a NBC T 16.2 – Patrimônio e Sistemas Contábeis. Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil, Brasília, DF: Conselho Federal de Contabilidade, 25 nov. 2008. Recuperado el 14 de marzo de 2010 de <<http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/Default.aspx>>.
- Resolução n.º 1.130 de 21 de novembro de 2008* (2008c). Aprova a NBC T 16.3 – Planejamento e seus Instrumentos sob o Enfoque Contábil. Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil, Brasília, DF: Conselho Federal de Contabilidade, 25 nov. 2008. Recuperado el 14 de marzo de 2010 de <<http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/Default.aspx>>.
- Resolução n.º 1.131 de 21 de novembro de 2008* (2008d). Aprova a NBC T 16.4 – Transações no Setor Público. Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil, Brasília, DF: Conselho Federal de Contabilidade, 25 nov. 2008. Recuperado el 14 de marzo de 2010 de <<http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/Default.aspx>>.
- Resolução n.º 1.132 de 21 de novembro de 2008* (2008e). Aprova a NBC T 16.5 – Registro Contábil Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil, Brasília, DF: Conselho Federal de Contabilidade, 25 nov. 2008. Recuperado el 14 de marzo de 2010 de <<http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/Default.aspx>>.

- Resolução n.º 1.133 de 21 de novembro de 2008 (2008f)*. Aprova a NBC T 16.6 – Demonstrações Contábeis. Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil, Brasília, DF: Conselho Federal de Contabilidade, 25 nov. 2008. Recuperado el 14 de marzo de 2010 de <http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/Default.aspx>.
- Resolução n.º 1.134 de 21 de novembro de 2008 (2008g)*. Aprova a NBC T 16.7 – Consolidação das Demonstrações Contábeis. Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil, Brasília, DF: Conselho Federal de Contabilidade, 25 nov. 2008. Recuperado el 14 de marzo de 2010 de <http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/Default.aspx>.
- Resolução n.º 1.135 de 21 de novembro de 2008 (2008h)*. Aprova a NBC T 16.8 – Controle Interno. Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil, Brasília, DF: Conselho Federal de Contabilidade, 25 nov. 2008. Recuperado el 14 de marzo de 2010 de <http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/Default.aspx>.
- Resolução n.º 1.136 de 21 de novembro de 2008 (2008i)*. Aprova a NBC T 16.9 – Depreciação, Amortização e Exaustão. Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil, Brasília, DF: Conselho Federal de Contabilidade, 25 nov. 2008. Recuperado el 14 de marzo de 2010 de <http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/Default.aspx>.
- Resolução n.º 1.137 de 21 de novembro de 2008 (2008j)*. Aprova a NBC T 16.10 – Avaliação e Mensuração de Ativos e Passivos em Entidades do Setor Público. Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil, Brasília, DF: Conselho Federal de Contabilidade, 25 nov. 2008. Recuperado el 14 de marzo de 2010 de <http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/Default.aspx>.
- Riccio, E. L. (1989). *Uma contribuição ao estudo da contabilidade como sistema de informação*. Tese de Doutorado, Universidade de São Paulo, São Paulo, SP, Brasil.
- Santos, M. H. C. (1997). Governabilidade, governança e democracia: criação da capacidade governativa e relações executivo-legislativo no Brasil pós-constituente. *Revista de Ciências Sociais*, 40(3), 335-376.
- Silva, L. M. (2007). A Normatização da Contabilidade Governamental: Fatores Críticos que Impactam as Informações Dadas aos Usuários das Informações Contábeis. *Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade*, 1(1), 25-38.
- Slomski, V. (2005) *Controladoria e governança na gestão pública*. São Paulo: Atlas.
- Slomski, V., Mello, R. de, Tavares, F. Filho., & Macêdo, F. de Q. (2008). *Governança corporativa e governança na gestão pública*. São Paulo: Atlas.
- Vergara, S. C. (2004). *Projetos e relatórios de pesquisa em administração* (5a ed.). São Paulo: Atlas.

Directrices a los Autores

1. Reglas para Sumisión de Artículos

Para sumisión de artículos a la Revista de Educación y Pesquisa en Contabilidad - REPeC, los autores deben seguir las normas y criterios definidos por la REPeC. A partir de enero de 2013 se siguen las normas de la *American Psychological Association* (APA) en lo que se refiere a las citaciones y referencias bibliográficas. Serán rechazadas las sumisiones que no estuvieren de acuerdo con las normas.

Los artículos sometidos a la Revista deben ser inéditos, o sea, no haber sido publicados o enviados a otro periódico.

Los artículos pueden ser redactados en portugués, inglés o español, con un mínimo de 5.000 y máximo de 10.000 palabras, incluyendo tablas, figuras, notas y referencias. Se permiten, como máximo, 5 (cinco) autores por artículo. Todos los artículos aprobados serán traducidos y publicados en las tres lenguas: portugués, inglés y español.

Los artículos que contengan Tablas o Figuras, estas deben estar en formato que permitan ser editadas. Caso algunas de esas Tablas o Figuras hayan sido importadas de otros programas, como Excel, Power Point etc., debe ser enviado también el archivo de origen como Archivo Complementario.

No usar expresiones como id., ibid., op. cit., loc. cit. y semejantes, o notas de referencia y de rodapé. Son admitidas notas en el final del texto, no obstante, deben ser evitadas.

La sumisión de los artículos debe ser de forma electrónica por el sitio web www.repec.org.br. Al final de la sumisión será enviado un mensaje electrónico por e-mail con la confirmación de la recepción del artículo.

2. Contenido y Formateado de los Artículos

- Para sumisión, los artículos deben contener:
- el **título** en el idioma de origen del artículo (portugués, inglés o español) sin identificación del (de los) autor(es);
- un **resumen** en el idioma de origen del artículo (portugués, inglés o español) en como mínimo 150 y máximo de 250 palabras, espacio simple entre líneas, en un único párrafo y sin entrada de párrafo. Al final del resumen deben ser inseridas de **tres a cinco palabras clave**;
- el artículo propiamente dicho redactado en portugués, inglés o español, con como mínimo 5.000 y máximo 10.000 palabras, incluyendo tablas, figuras, notas y referencias.
- Las páginas de los artículos deben estar debidamente numeradas en la esquina superior derecha, digitadas en editor de texto Word for Windows, en las siguientes condiciones:
 - papel formato A4 (210 x 297 mm);
 - fuente Times New Roman, tamaño 12;

- espacio entre líneas: simple;
- entrada de párrafo: 1,25;
- márgenes: superior 3cm, inferior 2cm, izquierda 3cm, derecha 2cm;
- tablas y figuras en fuente Times New Roman, tamaño 10;
- las citaciones y referencias deben obedecer las normas actuales de la APA (*American Psychological Association*).

3. Tablas y Figuras¹

Las tablas y figuras deben ser usadas en los artículos siempre que sus informaciones tornen la comprensión del texto más eficiente, sin que haya repetición de las informaciones ya descritas en el texto.

3.1 Tablas

La tabla normalmente debe mostrar valores numéricos o información textual organizados en una exposición ordenada de columnas y líneas. Cualquier otra demostración textual debe ser caracterizada como figura.

La tabla debe ser presentada con sus informaciones de forma visible y suficientes para su comprensión y debe ser formateada de la siguiente forma:

Editor de tablas	Word for Windows 97 o posterior. Caso los autores hayan elaborado sus tablas en el programa Excel o similares, por favor rehagan las tablas utilizando el recurso en Word.
Fuente	Times New Roman, tamaño 10.
Espaciamiento entre líneas	Simple.
Espaciamiento antes y después	3 pt.
Colores en tablas	Utilizar solamente los colores negro y blanco (escala de grises).
Título	El título de tabla precisa ser breve, claro y explicativo. Debe ser situado encima de la tabla, en la esquina superior izquierda, y en la línea siguiente, inmediatamente debajo de la palabra Tabla (con la inicial mayúscula), acompañada del número que la designa. Las tablas son presentadas con números arábigos de forma secuencial y dentro del texto como un todo. Ej.: Tabla 1, Tabla 2, Tabla 3 etc.
Citación de tablas	Al citar tablas en el cuerpo del texto hay que escribir solamente el número referente a la tabla, por ejemplo: Tabla 1, Tabla 2, Tabla 3 etc. (la palabra 'Tabla' deberá ser presentada con la primera letra mayúscula). Nunca escriba 'tabla abajo', 'tabla arriba' o incluso, 'tabla de la página XX', pues la numeración de las páginas del artículo puede alterarse durante su formateado.
Notas de tablas	La fuente utilizada en las notas de la tabla debe ser Times New Roman, tamaño 10, espaciado simple. Las notas deben ser descritas en el rodapié de la tabla y sirven para indicar la Fuente de las informaciones de la tabla, además de otras informaciones importantes para el entendimiento de la tabla.

¹ Gran parte de esas orientaciones fue adaptada del Manual de Sumisión de la *Revista de Administração Contemporânea – RAC*, disponible en www.anpad.org.br.

3.2 Figuras

La figura debe evidenciar un diagrama de flujo, un gráfico, una fotografía, un dibujo o cualquier otra ilustración o representación textual.

La figura debe ser presentada con sus informaciones de forma visible y suficientes para su comprensión y debe ser formateada de la siguiente forma:

Fuente	<i>Times New Roman</i> , tamaño 10.
Colores en figuras	Utilizar solamente los colores negro y blanco (escala de grises).
Formato	Encaminar las figuras en formato editable.
Título	Explica la Figura de manera concisa, pero discursiva. El título debe ser situado bajo la figura y numerado con números arábigos de forma secuencial, precedido por la palabra Figura (con la inicial mayúscula). Ej.: Figura 1, Figura 2, Figura 3, etc. Después del título, cualesquiera otras informaciones necesarias para esclarecimientos de la figura o fuente deben ser añadidas como Nota.
Legenda	La leyenda es la explicación de los símbolos utilizados en la figura y debe ser situada dentro de los límites de la figura.
Tamaño y proporción	Las figuras deben ajustarse a las dimensiones del periódico. Por tanto una figura debe ser elaborada o inserida en el artículo de modo a poder ser reproducida en la anchura de una columna o página del periódico en que el artículo será sometido.
Citación en el cuerpo del texto	Al citar una figura en el cuerpo del texto escriba solamente el número referente a la figura, por ejemplo: Figura 1, Figura 2, Figura 3 etc. (la palabra 'Figura' deberá ser presentada con la primera letra en mayúscula). Nunca escriba 'figura abajo', 'figura encima', o incluso, 'figura de la página XX', pues la numeración de las páginas del artículo puede alterarse durante su formateado.

4. Citaciones y Referencias

Para acceder a la versión completa de las normas de citas y referencias según APA (American Psychological Association) [haga clic aquí](#).