

El papel del Tribunal de Cuentas como órgano de control externo de la Administración Pública

Fabiano Martín Tiozzi

Posdoctorado en Administración y Economía por la Universidad de Beira Interior (Portugal), Magíster en Administración y Doctor en Ingeniería de Producción. Abogado, contable y administrador. Profesor de educación superior durante más de dos décadas. Funcionario público federal en la Universidad Federal de Mato Grosso do Sul (UFMS). Cuenta con experiencia en gobernanza pública, gestión de riesgos y políticas anticorrupción. Es autor de varios artículos científicos y capítulos de libros publicados en revistas nacionales e internacionales. Desarrolla investigaciones centradas en el fortalecimiento de la *accountability*, *la transparencia* y *el control externo en la Administración Pública*. Asimismo, se dedica al estudio del *Derecho Administrativo*, *Financiero* y *Tributario*, en la *eficacia* de los programas de *compliance* y en la consolidación de una cultura de integridad institucional.

Patricia Cardoso Medeiros

Magíster en Educación por la Universidad Estatal de Mato Grosso do Sul. Especialista en Derecho Procesal y Didáctica y Metodología de la Educación Superior por el Centro Universitario de Santa Fe do Sul (Unifunec). Licenciada en Derecho por el Instituto de Educación de Toledo en Araçatuba/SP. Profesora y abogada, con ejercicio en las áreas civil, penal, administrativa y casos relacionados con la infancia y la juventud. Es profesora titular en el Centro Universitario de Santa Fe do Sul/SP (Unifunec). Ha impartido clases de Derecho en la Facultad Aldete Maria Alves de Iturama/MG (Fama) y en las Facultades Integradas de Paranaíba/MS (Fipar). Cuenta con veinte años de experiencia como profesora universitaria en cursos de Administración y Derecho. Supervisora de proyectos de fin de carrera y artículos científicos.

CONTENIDO: 1. Introducción; 2. Marco teórico; 2.1 La función de control en la Administración Pública; 2.2 El control externo en la Administración Pública; 2.3 Los tribunales de cuentas en Brasil; 2.4 Tipos de auditorías realizadas por los tribunales de cuentas; 2.5 Bases legales utilizadas por los tribunales de cuentas en el proceso de fiscalización; 2.6 Desafíos enfrentados por los tribunales de cuentas en el proceso de fiscalización; 3. Conclusión; Referencias.

RESUMEN: La eficacia y el impacto de la función fiscalizadora de los tribunales de cuentas en el control de la gestión financiera y presupuestaria del Sector Público constituyen un tema relevante para la transparencia y la rendición de cuentas en la administración de los recursos públicos brasileños. El objetivo de este estudio es presentar la relevancia del control externo ejercido por los tribunales de cuentas en la gestión de los recursos públicos. Se realizó una revisión bibliográfica y documental en fuentes académicas y gubernamentales, abordando, entre otros aspectos, la planificación en la Administración Pública. Los resultados identifican los principales desafíos que enfrentan los tribunales de cuentas, incluyendo la limitación de recursos y la necesidad de combatir la corrupción y el fraude. El papel de los tribunales de cuentas es fundamental para garantizar la transparencia, la probidad y la eficiencia en la gestión de los recursos públicos, contribuyendo al fortalecimiento del control externo y promoviendo la rendición de cuentas en el sector, aspectos esenciales para el desarrollo sostenible y la democracia en Brasil.

PALABRAS CLAVE: función fiscalizadora; gestión pública responsable; planificación pública.

1. Introducción

Los tribunales de cuentas desempeñan un papel fundamental como órganos de supervisión, operando a nivel federal, estatal y municipal, y son responsables de evaluar el cumplimiento de los actos de gestión pública con la normativa vigente. La legislación brasileña establece parámetros específicos para estos tribunales en sus respectivas jurisdicciones, destacando la importancia de su función como instrumentos de control externo. A nivel federal, el artículo 71 de la Constitución Federal de 1988 resalta el Tribunal de Cuentas de la Unión (TCU), mientras que en los estados y municipios, los tribunales de cuentas estatales y municipales asumen esta función.

Sin embargo, es fundamental señalar que la eficacia de estos tribunales de cuentas no opera de forma aislada. Los controles internos, intrínsecamente ligados a la gestión pública, desempeñan un papel complementario, ya que consisten en mecanismos internos implementados por las propias entidades

públicas para garantizar la legalidad, la eficiencia y la eficacia de los procesos administrativos. La Ley de Responsabilidad Fiscal (Ley Complementaria 101/2000), por ejemplo, subraya la necesidad del control interno como requisito para una gestión fiscal responsable.

En el contexto brasileño, donde las competencias y responsabilidades de los tribunales de cuentas y los controles internos están definidas por normativas específicas, la armonización entre estos órganos es crucial para lograr resultados eficaces. La interrelación entre estos controles contribuye a un entorno más transparente y responsable en la gestión de los recursos públicos y minimiza los riesgos de irregularidades e ineficiencias.

A lo largo del texto, se abordan conceptos relacionados con la contribución del Tribunal de Cuentas al control efectivo de los recursos públicos en Brasil, con el fin de facilitar una comprensión más profunda de este complejo escenario, proporcionando *información valiosa* para la mejora continua de los mecanismos de control y para promover la eficiencia en la gestión pública.

La investigación tuvo como objetivo demostrar la relevancia del control externo ejercido por los tribunales de cuentas en la gestión de los recursos públicos. Para ello, se realizó una revisión bibliográfica y documental, basada en fuentes académicas y gubernamentales.

Para identificar la bibliografía pertinente sobre el tema, se seleccionaron los siguientes términos de búsqueda: «control externo», «control externo en la administración pública», «tribunales de cuentas», «métodos de auditoría», «desafíos en la supervisión pública» y «tipos de auditorías públicas». Se utilizaron diversas bases de datos académicas y gubernamentales para llevar a cabo la investigación, entre ellas Google Scholar, *Scopus* y *Web of Science*. Estas plataformas fueron seleccionadas por su exhaustividad y credibilidad en la provisión de artículos científicos y documentos oficiales. La investigación se llevó a cabo mediante una estrategia de búsqueda sistemática, empleando los términos seleccionados en combinación y refinando los resultados según fuera necesario. Se exploraron los títulos, resúmenes y palabras clave de los documentos encontrados para identificar aquellos que mejor se ajustaban a los objetivos de la investigación. Los criterios de inclusión para la selección de documentos fueron la relevancia para el tema de investigación, la disponibilidad del texto completo y un idioma comprensible para el estudio. Se excluyeron los documentos duplicados, los que no eran relevantes para el tema o los que eran inaccesibles para el análisis. Los documentos seleccionados fueron analizados críticamente, destacando los principales conceptos,

enfoques y hallazgos relacionados con el proceso de supervisión de los organismos de control externo y su función en la regulación del gasto público. La información relevante se sintetizó y organizó para conformar el cuerpo del artículo. Con base en los resultados del análisis, se desarrollaron discusiones para explorar las implicaciones de los hallazgos para la teoría y la práctica del control externo en la Administración Pública. Además, se formularon conclusiones que reflejaban las principales contribuciones de la investigación y posibles líneas de investigación futuras.

2. Marco teórico

A partir de este punto, se presentarán consideraciones sobre la literatura que aborda el tema de la función de control en la Administración Pública. El marco teórico analizará diversos aspectos relacionados con el tema, considerados esenciales para la gobernanza y la transparencia en el sector público.

En primer lugar, se abordará la función de control en la Administración Pública, destacando su papel e importancia para la eficiencia y eficacia de las actividades gubernamentales. Posteriormente, se analizará el control externo en la Administración Pública, haciendo hincapié en sus características y su contribución a la *rendición de cuentas* y la prevención de irregularidades.

El estudio procederá con un análisis de los tribunales de cuentas en Brasil, instituciones fundamentales para el ejercicio del control externo, detallando sus atribuciones, competencias y la estructura organizativa que les confiere legitimidad y autonomía. Posteriormente, se examinarán los tipos de auditorías realizadas por los tribunales de cuentas, diferenciando sus propósitos y métodos aplicados, y cómo estas auditorías contribuyen a la mejora de la gestión pública.

Asimismo, se analizarán los fundamentos jurídicos que utilizan los tribunales de cuentas en el proceso de auditoría, identificando los principales marcos regulatorios que rigen sus actividades y garantizan el cumplimiento legal de los procedimientos de auditoría. Finalmente, se abordarán los retos que enfrentan los tribunales de cuentas en el proceso de auditoría, destacando las dificultades y limitaciones que encuentran en el desempeño de sus funciones y proponiendo posibles soluciones para superar estos obstáculos.

Por lo tanto, este marco teórico pretende proporcionar una comprensión integral y detallada del papel de los tribunales de cuentas en el control de las

finanzas públicas y en la promoción de la transparencia y la rendición de cuentas en la administración pública.

2.1 La función de control en la Administración Pública

Para comprender el concepto y el propósito de la supervisión, es fundamental explorar esta introducción al origen y significado del concepto. Como menciona Cury Neto (2012, p. 15), «la expresión “supervisión” se relacionaba con la recaudación de recursos en beneficio de la corona, es decir, del monarca». Sin embargo, con el tiempo, experimentó transformaciones cuando se produjo la separación entre el tesoro del monarca y los recursos del Estado.

En tiempos contemporáneos, la noción de supervisión está vinculada a la protección de los bienes públicos, ya que el Estado, como legítimo poseedor de todos los bienes que conforman su patrimonio, no solo tiene autoridad sobre dichos bienes, sino que también asume la responsabilidad de preservarlos (Cury Neto, 2012).

Entendemos que el Estado tiene la obligación de cumplir una función social y, como propietario de los bienes y valores que conforman el patrimonio, asume la responsabilidad de la gestión financiera de estos recursos. Por lo tanto, es responsabilidad del Estado planificar y organizar sus presupuestos, con el fin de asignar adecuadamente los recursos disponibles a las acciones de máxima prioridad que sean esenciales para el correcto desempeño de sus actividades (Cury Neto, 2012).

En cuanto a la propiedad, Ribeiro (2009, p. 24) subraya que «el control en la administración pública se basa en el hecho de que los bienes públicos pertenecen entera y exclusivamente al pueblo, no a los administradores». Esto implica que las acciones de los gestores públicos deben regirse, sin excepción, por el principio de la indisponibilidad del interés público, garantizando la máxima transparencia en su gestión.

Según la Constitución Federal de 1988, existen dos tipos de supervisión vigentes: la supervisión interna, que se produce dentro de la entidad u organismo supervisado, y el control externo, llevado a cabo por agentes que operan fuera del ámbito de la entidad u organismo sujeto a supervisión.

Según las explicaciones de Carvalho Filho (2023), esta distinción en la supervisión se refiere al escrutinio de la legalidad de los actos administrativos, que pueden ser realizados por órganos internos de la misma administración o por

órganos pertenecientes a una rama diferente del gobierno. Estos dos casos se presentan como control interno y control externo.

El control interno no prevalece sobre el control externo, sino que realiza tareas que lo apoyan, y además exige a sus representantes que informen al Tribunal de Cuentas correspondiente de cualquier irregularidad o ilegalidad, bajo amenaza de responsabilidad solidaria (Moreira *et al.*, 2017).

De este modo, el control interno sirve como herramienta de gestión administrativa cuyo propósito es mantener la supervisión de las actividades del Estado, garantizando la integridad de los procesos administrativos.

Según las directrices presentadas por Di Pietro (2012), es posible afirmar que el control externo se incluye en la categoría más amplia de control de la Administración Pública, ya que es obligatorio conforme al artículo 71 de la Constitución Federal de 1988. Esta forma de supervisión implica el control ejercido por un poder del Estado sobre otro, y su naturaleza puede ser administrativa, legislativa o judicial, según la entidad responsable. En el contexto de la auditoría de asuntos contables, financieros y presupuestarios federales, la Constitución establece que el control externo es responsabilidad del Congreso Nacional, con la colaboración del Tribunal de Cuentas de la Unión.

La importancia de la planificación estratégica en la Administración Pública, como se mencionó anteriormente, refuerza la necesidad de una supervisión eficaz para garantizar que los recursos se utilicen de manera eficiente y de acuerdo con las políticas y regulaciones establecidas. La planificación permite a la Administración Pública fijar objetivos claros, asignar recursos adecuadamente y evaluar periódicamente el progreso y el desempeño de las actividades gubernamentales, lo que contribuye a la prestación de servicios de calidad a la población y al logro de los objetivos de desarrollo sostenible.

Según Cordery y Hay (2018), la planificación en la Administración Pública contribuye a:

- Alineación de objetivos: un plan bien elaborado permite a la Administración Pública alinear sus objetivos con las demandas de la sociedad y las políticas públicas establecidas, garantizando que los recursos se destinen a las áreas prioritarias;
- Racionalización de recursos: al anticipar y predecir las necesidades futuras, la planificación ayuda a gestionar los recursos de forma más eficiente, evitando el desperdicio y las redundancias;

- Mejora en la toma de decisiones: la planificación proporciona una base sólida para la toma de decisiones al brindar información clara sobre las metas, los objetivos y las estrategias que se deben seguir;
- Transparencia y rendición de cuentas: un proceso de planificación abierto y participativo aumenta la transparencia y *la accountability* en la gestión pública, permitiendo a los ciudadanos y a las partes interesadas conocer las prioridades y supervisar la implementación de las políticas públicas;
- Fomentar la innovación: la planificación estratégica fomenta la innovación y la creatividad en la búsqueda de soluciones a los retos a los que se enfrenta la Administración Pública y estimula la mejora continua de los servicios prestados a la sociedad.

En resumen, una planificación eficaz es esencial para el éxito de la Administración Pública, ya que contribuye a la asignación eficiente de recursos, a la toma de decisiones informadas y a la prestación de servicios de calidad a la población.

2.2 El control externo en la Administración Pública

En lo que respecta a la supervisión contable, financiera y presupuestaria, la Constitución Federal de 1988 establece el control externo, responsabilidad del Congreso Nacional, con la asistencia del Tribunal de Cuentas de la Unión. La doctrina predominante, según explica Carvalho Filho (2023), divide esta supervisión en dos interpretaciones. En sentido amplio, abarca el control judicial (ejercido por el Poder Judicial), el control del Ministerio Público y el control popular o democrático, además del control ejercido por el Poder Legislativo. Este último, ejecutado con la asistencia del Tribunal de Cuentas de la Unión, constituye la segunda interpretación, es decir, el control externo en sentido estricto. Esta distinción es crucial para comprender el alcance y los matices del sistema de control de la administración pública en Brasil.

Según Meirelles (2010, p. 741), «el control externo tiene como objetivo confirmar la integridad de la Administración y la igualdad en la protección y aplicación de los bienes, valores y fondos públicos, así como la fiel ejecución del presupuesto». El autor también destaca que este control es esencialmente un control político de la contabilidad y el cumplimiento financiero. Complementando esta perspectiva, Di Pietro (2016) subraya que el control externo no se limita a la mera verificación de la legalidad, sino que se extiende a la legitimidad, la economía, la eficiencia y la eficacia de los actos administrativos,

y busca garantizar la buena gestión de los recursos públicos y la probidad en la conducta de los administradores.

Según Ferreira (2012), un hito significativo en la evolución del control en la Administración Pública fue la Ley 4.320, del 17 de marzo de 1964, que impulsó un gran progreso en la estandarización de los presupuestos y balances de la Unión, los estados, los municipios y el Distrito Federal. Además, Ferreira (2012) describe que esta ley estableció la universalidad del control al abarcar todos los actos de la Administración, ya sean ingresos o gastos. Otro aspecto destacado de la ley fue la implementación del control individual sobre cada empleado de la Administración responsable de los bienes y valores públicos. La importancia de esta ley es corroborada por Citadini (1995), quien la considera un momento crucial en la organización del control financiero y presupuestario en Brasil, estableciendo las bases para la supervisión moderna y la rendición de cuentas de los gestores públicos. Nagel (2000) también enfatiza el papel fundamental de la Ley 4.320/1964 en la estructuración del control externo, especialmente en lo que respecta a la estandarización de procedimientos y la ampliación del alcance de la supervisión.

Los tribunales de cuentas en Brasil han experimentado transformaciones significativas en su funcionamiento, especialmente desde 1988, con la ampliación de sus responsabilidades por la Constitución Federal. El fortalecimiento del control externo ha generado un creciente cuestionamiento sobre la supervisión que ejercen, tanto en relación con los límites de sus acciones como con la eficacia de sus resultados. Como consecuencia de estos problemas, los tribunales de cuentas se sienten constantemente amenazados de extinción y buscan ser reconocidos como instituciones que ofrecen un valioso retorno de la inversión en sus organizaciones (Lima, 2022). En este contexto, Furtado (2021) destaca la evolución del rol de los tribunales de cuentas, que han pasado de ser meros supervisores de la legalidad a promotores de la buena gobernanza y la gestión basada en resultados, enfrentando el reto de demostrar el impacto de sus acciones en la sociedad. Rocha (2002) también aborda la necesidad de que los tribunales de cuentas adapten sus modelos de control para satisfacer las demandas contemporáneas de mayor eficacia y transparencia, especialmente a la luz de las propuestas legislativas que buscan redefinir sus límites y competencias.

Independientemente del modelo de institución de control externo y de las formas de supervisión empleadas, medir los resultados derivados de las acciones de estas instituciones, ya sean directas o indirectas, intencionadas o

no, constituye un desafío global que apenas ahora se ha empezado a abordar. Dall'Olio (2018) subraya la complejidad de esta medición al analizar la dificultad de establecer indicadores de eficacia que reflejen el impacto real de las auditorías y la supervisión de los tribunales de cuentas. El autor sugiere la necesidad de nuevos modelos de supervisión que consideren no solo el cumplimiento, sino también la generación de valor público y la mejora de las políticas públicas.

En Brasil, son bien conocidos los esfuerzos de los tribunales de cuentas por posicionarse como instituciones que ofrecen un valioso retorno de la inversión, lo que ha impulsado iniciativas para desarrollar metodologías que permitan medir los resultados de sus actividades de auditoría. Sin embargo, los resultados prácticos de este esfuerzo aún no se han recopilado sistemáticamente, ni se han analizado comparativamente las metodologías propuestas. Además, hasta la fecha, no existe ningún estudio que evalúe la institución y el nivel de madurez de sus procesos de trabajo para medir y consolidar los resultados de sus auditorías. Lima (2008) ya señaló la importancia de que los tribunales de cuentas demuestren la relevancia de su trabajo para la sociedad, trascendiendo la mera supervisión formal y exigiendo rendición de cuentas por su desempeño. La ausencia de un mapeo sistemático y un análisis comparativo de las metodologías para medir los resultados representa una brecha significativa en la literatura y la práctica del control externo brasileño, como lo han observado varios investigadores y las propias instituciones de control.

2.3 Los tribunales de cuentas en Brasil

El rol y el funcionamiento de los tribunales de cuentas en Brasil se han transformado gradualmente a lo largo de los aproximadamente cien años de control externo en el país, desde la creación del Tribunal de Cuentas de la Unión en 1890. Según Medeiros (2022, p. 149), “el Tribunal de Cuentas actual está, por lo tanto, marcado por la matriz de la Constitución de 1988, aunque esta no representó una ruptura con respecto al diseño anterior, sino más bien un capítulo más en una historia de cambios graduales”. La Constitución de 1988, al incorporar el debate internacional sobre las instituciones de control externo, innovó al ampliar el alcance del control externo más allá de la legalidad, estableciendo para ellos la atribución de realizar auditorías operativas.

Para comprender la trayectoria de los tribunales de cuentas en Brasil, es necesario considerar el escenario internacional del control externo y sus diferentes formas de estructuración. Willeman (2016) identifica tres modelos básicos de Entidades Fiscalizadoras Superiores (EFS):

- (i) el modelo *de Westminster*, adoptado en los Estados Unidos y los países *de la commonwealth*, que consiste en una oficina de auditoría o contraloría unipersonal donde el auditor general presenta informes al Parlamento;
- ii) el modelo napoleónico, adoptado en Francia y otros países europeos, que implica juicios y añade competencia judicial o cuasi judicial a la función de supervisión; y
- (iii) el modelo colegiado de auditoría o control general, adoptado en los Países Bajos, Alemania y Argentina, que es una variación del modelo *Westminster*, excepto por la composición colegiada de los órganos rectores.

En Brasil, el modelo para estructurar el control externo es el modelo napoleónico, en el que los tribunales de cuentas, además de realizar auditorías, como en otros modelos de Entidades Fiscalizadoras Superiores (EFS), también tienen una función judicial.

Además, los tribunales de cuentas en Brasil tienen un origen histórico y funcional complejo, que abarca aspectos tanto políticos como administrativos. Según Nascimento (2017), los tribunales de cuentas son órganos auxiliares del Poder Legislativo, cuya función principal es supervisar la aplicación de los recursos públicos, con el fin de garantizar la legalidad, la legitimidad y la economía de los actos administrativos.

La historia de los tribunales de cuentas en Brasil se remonta al período imperial. Según Di Pietro (2017), con la promulgación de la Constitución de 1824, se previó la creación del Consejo de Estado, cuyas responsabilidades incluían la supervisión de las cuentas públicas. Sin embargo, no fue hasta la Constitución de 1891 que se establecieron tribunales de cuentas con una estructura más similar a la actual.

Los tribunales de cuentas desempeñan un papel crucial en el sistema de control externo, ya que actúan de forma preventiva y correctiva en la gestión de los recursos públicos y, según Di Pietro (2017), realizan sus funciones a través de auditorías, inspecciones, opiniones y juicios sobre las cuentas de los gestores públicos.

Su existencia se justifica por la necesidad de garantizar la transparencia, la eficiencia y la probidad en la gestión de los recursos públicos, así como para prevenir el mal uso y las irregularidades. Además, como señala Mello (2015), los tribunales de cuentas desempeñan un papel importante en el fortaleci-

miento del sistema democrático al proporcionar un mayor control social sobre la Administración Pública.

Actualmente, el sistema de control externo brasileño está compuesto por 33 tribunales de cuentas – 1 nacional y 32 subnacionales – organizados según su jurisdicción de supervisión territorial:

- 1 entidad fiscalizadora superior, el Tribunal de Cuentas de la Unión, es responsable de supervisar los recursos recaudados por el Gobierno Federal, incluyendo su aplicación en la Administración Pública directa e indirecta;
- 27 tribunales de cuentas estatales, incluido el Tribunal de Cuentas del Distrito Federal, que supervisan las administraciones directas e indirectas de los estados y del Distrito Federal. A excepción de los Tribunales de Cuentas de Bahía, Goiás y Pará, los tribunales de cuentas estatales también supervisan las administraciones directas e indirectas de los municipios de cada unidad federativa.
- 3 tribunales de cuentas municipales, de los estados de Bahía, Goiás y Pará, son responsables de supervisar las administraciones directas e indirectas de los municipios de esos estados, mientras que los respectivos tribunales de cuentas estatales supervisan exclusivamente las administraciones estatales.
- 2 tribunales de cuentas municipales, uno para los municipios de São Paulo y otro para Río de Janeiro, que supervisan las administraciones de estas dos ciudades. Los demás municipios del estado de São Paulo son auditados por el Tribunal de Cuentas del Estado de São Paulo, y los del estado de Río de Janeiro por el Tribunal de Cuentas del Estado de Río de Janeiro.

Es común que los tribunales de cuentas subnacionales reproduzcan en sus reglamentos internos las disposiciones del Tribunal de Cuentas de la Unión en materia de supervisión, subdividiéndola en inspección, auditoría, seguimiento, inspección y monitoreo. Esta subdivisión, concebida por el Tribunal de Cuentas de la Unión, es exclusiva de Brasil y no se asemeja a la clasificación de otros países. A nivel internacional, la auditoría es el principal instrumento para supervisar las Entidades Fiscalizadoras Superiores (EFS), mientras que la inspección y el monitoreo se consideran fases de este instrumento.

2.4 Tipos de auditorías realizadas por los tribunales de cuentas

Según Melo y Gomes (2013), Motta (2008) y Oliveira y Beuren (2017), los tribunales de cuentas en Brasil realizan diversos tipos de auditorías para garantizar la correcta aplicación de los recursos públicos y la eficiencia de la administración pública. Las principales auditorías realizadas incluyen:

- Auditoría contable: se centra en verificar la exactitud de los registros contables y los estados financieros, con el fin de garantizar que cumplan con los principios contables y las normas vigentes;
- Auditoría financiera: evalúa la gestión financiera de una entidad pública, incluyendo el análisis de la recaudación de ingresos y la ejecución de gastos, con el objetivo de verificar la legalidad y legitimidad de las operaciones financieras;
- Auditoría operativa: examina la eficiencia, la eficacia y la economía de las operaciones y los programas gubernamentales, con el fin de evaluar si los recursos públicos se están utilizando adecuadamente para lograr los objetivos previstos;
- Auditoría de cumplimiento: verifica si las acciones y operaciones de las entidades públicas cumplen con las leyes, reglamentos y normas aplicables, incluida la verificación de contratos y acuerdos;
- Auditoría de desempeño: evalúa el desempeño de los programas y actividades gubernamentales en función de los resultados obtenidos, comparándolos con los objetivos y metas establecidos, y centrándose en la eficacia y el impacto de las políticas públicas.

Marques (2018) destaca la importancia de que los tribunales de cuentas utilicen diferentes tipos de auditorías para cumplir eficazmente sus funciones de seguimiento y control del gasto público.

El uso de diversos tipos de auditorías permite a los tribunales de cuentas evaluar diferentes aspectos de la gestión pública, como la legalidad, la legitimidad, la eficiencia y la eficacia de los actos administrativos. Además, como menciona Marques (2018), la aplicación de diferentes enfoques de auditoría posibilita un análisis más exhaustivo y profundo de las operaciones gubernamentales, lo que permite identificar posibles irregularidades, fraudes o malversación de recursos públicos.

Por ejemplo, la auditoría operativa puede utilizarse para evaluar la eficiencia y la eficacia de los programas y políticas públicas, identificando áreas donde existe margen de mejora en el uso de los recursos. Por otro lado, la auditoría

de cumplimiento es fundamental para verificar si los actos administrativos cumplen con las normas legales y reglamentarias aplicables.

Por lo tanto, el uso de diferentes tipos de auditorías por parte de los tribunales de cuentas es crucial para garantizar la transparencia, la probidad y la eficiencia en la gestión de los recursos públicos, y contribuye a fortalecer el control externo y a promover *la accountability* en el sector público.

2.5 Bases legales utilizadas por los tribunales de cuentas en el proceso de fiscalización

Los Tribunales de Cuentas en Brasil desempeñan un papel fundamental en la supervisión de las cuentas públicas, garantizando la legalidad, la eficiencia, la eficacia y la transparencia en la gestión de los recursos públicos. La relevancia de su labor es ampliamente reconocida en la doctrina jurídica y administrativa, y se les considera guardianes de la probidad y la buena gobernanza. Para cumplir con sus funciones, estos tribunales se apoyan en una serie de leyes que establecen normas y directrices específicas para la contabilidad, las finanzas, el presupuesto y el control de activos. Como destacan autores como Floriano de Azevedo Marques Neto y Gustavo Justino de Oliveira (IRB Contas, 2024), el marco jurídico es la columna vertebral que confiere legitimidad y poder de acción a estas instituciones, permitiéndoles actuar como verdaderos baluartes contra las irregularidades y la mala gestión. La Tabla 1 presenta las principales leyes utilizadas por estos organismos en el proceso de supervisión, con una breve explicación de cada una.

Tabla 1 – Principal legislación utilizada por los tribunales de cuentas

Legislación	Contenido
Constitución Federal de 1988	Establece las competencias de los tribunales de cuentas, especialmente en los artículos 70 a 75, que tratan sobre la contabilidad, las finanzas, el presupuesto, las operaciones y la supervisión patrimonial de la Unión y de las entidades públicas.
Ley 4.320/1964	Define las normas generales de derecho financiero para la elaboración y el control de los presupuestos y balances de la Unión, los estados, los municipios y el Distrito Federal.
Ley Complementaria 101/2000 (Ley de Responsabilidad Fiscal)	Define estándares de responsabilidad fiscal, incluidas normas para el control del gasto y la deuda de las entidades públicas.

Legislación	Contenido
Ley 8.443/1992 (Ley Orgánica del Tribunal de Cuentas de la Unión)	Establece la organización, competencia, jurisdicción y funcionamiento del Tribunal de Cuentas de la Unión.
Ley 14.133/2021 (Nueva Ley de Licitaciones y Contratos)	Regula los procesos de licitación y los contratos administrativos de obras, servicios, compras y ventas dentro del ámbito de competencias de la Unión, los estados, el Distrito Federal y los municipios.
Ley 13.303/2016 (Ley de Empresas Estatales)	Establece el marco jurídico para las empresas públicas, las empresas de economía mixta y sus filiales, dentro del ámbito de la Unión, los estados, el Distrito Federal y los municipios.
Instrucciones normativas y resoluciones de los tribunales de cuentas.	Reglamentos complementarios emitidos por los propios tribunales de cuentas que detallan procedimientos específicos de supervisión.
Reglamento interno de los tribunales de cuentas	Regulan el funcionamiento interno, las competencias y los procedimientos administrativos y de supervisión de los tribunales de cuentas.

Fuente: elaborado por los autores.

Estas leyes proporcionan el marco jurídico necesario para que los tribunales de cuentas desempeñen sus funciones de manera eficaz y transparente, contribuyendo a la buena gobernanza y a la correcta aplicación de los recursos públicos. La solidez de este marco, que abarca desde la Constitución hasta las normas sublegales, es fundamental para la eficacia del control externo. Como señala Medeiros (2016), el papel de los tribunales de cuentas en el fortalecimiento del control social es inseparable de la base jurídica que los sustenta, ya que les permite no solo auditar, sino también orientar e impulsar mejoras en la gestión pública. La constante actualización e interpretación de estas normas, a la luz de los principios constitucionales de la Administración Pública, son cruciales para que los tribunales de cuentas sigan siendo instrumentos vitales en la promoción de la responsabilidad e integridad fiscal en el sector público.

2.6 Desafíos enfrentados por los tribunales de cuentas en el proceso de fiscalización

Comprender los desafíos que enfrentan los tribunales de cuentas en Brasil es fundamental para evaluar la eficacia de su función en el control externo de la gestión pública. Diversos autores contribuyen a esta comprensión, destacando aspectos fundamentales que influyen en el desempeño de estas instituciones. La complejidad del escenario de control en Brasil exige un aná-

lisis profundo de las barreras que impiden el pleno funcionamiento de estos tribunales, como señala Nóbrega (2009), quien critica la visión meramente legalista del control del gasto público.

Conti, Moutinho y Nascimento (2022) destacan la limitación de recursos como un desafío fundamental. Las restricciones presupuestarias suelen comprometer la capacidad de los tribunales de cuentas para realizar auditorías exhaustivas y eficaces, lo que dificulta la identificación de irregularidades y el seguimiento adecuado de la gestión pública. Esta escasez de recursos humanos y tecnológicos, sumada a la creciente demanda de supervisión, crea un cuello de botella que puede menoscabar la eficacia de las acciones de control, como también se evidencia en estudios sobre la modernización de los tribunales de cuentas (Deus; Farias, 2015).

Además, la corrupción y el fraude se presentan como obstáculos significativos y persistentes. La complejidad y sofisticación de estas prácticas exigen estrategias de lucha cada vez más eficaces por parte de los tribunales de cuentas, incluyendo la mejora de las técnicas de auditoría y el fortalecimiento de la cooperación interinstitucional. Teixeira (2006) subraya que combatir la corrupción requiere innovación en los procesos y métodos de trabajo, así como la adopción de nuevos enfoques que trasciendan el control tradicional. El uso de inteligencia analítica y procesamiento avanzado de datos es crucial para identificar patrones y prevenir desviaciones, como señalan Soares y Piana (2022).

Ante estos desafíos, los tribunales de cuentas tienen una necesidad imperiosa de adoptar enfoques innovadores y multidisciplinarios. Esto incluye la integración de tecnologías avanzadas, como la inteligencia artificial y el análisis *de big data*, el fortalecimiento de alianzas estratégicas con otros órganos de supervisión y la sociedad civil, y la promoción de una cultura organizacional basada en la ética, la transparencia y la búsqueda de resultados. Solo así podrán los tribunales de cuentas cumplir su misión constitucional de contribuir a la eficiencia, la eficacia y la probidad en la gestión de los recursos públicos, fortaleciendo la democracia y promoviendo el desarrollo sostenible del país. Por lo tanto, la capacidad de adaptación y la proactividad en la incorporación de nuevas herramientas y metodologías son imperativas para la relevancia y el impacto continuo de los tribunales de cuentas en la gobernanza brasileña.

3. Conclusión

El control externo por parte de los tribunales de cuentas es fundamental para garantizar la legalidad, la eficiencia y la transparencia en la administración de los recursos públicos. Este estudio destacó la importancia de estos organismos en el contexto brasileño, detallando sus funciones, los tipos de auditorías que realizan y los desafíos que enfrentan en el seguimiento de la gestión pública.

El análisis histórico ha demostrado que los tribunales de cuentas en Brasil han evolucionado significativamente desde su creación, especialmente tras la Constitución de 1988, que amplió sus poderes y responsabilidades. Esta evolución fue crucial para fortalecer el control externo, que pasó a incluir no solo la verificación de la legalidad de los actos administrativos, sino también auditorías operativas centradas en la eficiencia y la eficacia de las políticas públicas.

Los tipos de auditorías realizadas por los tribunales de cuentas son herramientas fundamentales para garantizar una gestión pública transparente y responsable. Cada tipo de auditoría tiene un enfoque específico, permite un análisis exhaustivo de diferentes aspectos de la Administración Pública y ayuda a identificar áreas que requieren mejoras.

Más allá de la importancia y las contribuciones de los tribunales de cuentas, el estudio también destacó los importantes desafíos que enfrentan estos organismos, entre los que destacan la escasez de recursos, la corrupción y el fraude. Las restricciones presupuestarias suelen impedir auditorías exhaustivas y eficaces, lo que dificulta la identificación de irregularidades y el control adecuado de la gestión pública. Además, la corrupción y el fraude representan un obstáculo constante que exige estrategias de lucha cada vez más sofisticadas.

Para superar estos desafíos, es necesario adoptar enfoques innovadores y multidisciplinarios. La integración de tecnologías avanzadas, como la inteligencia artificial y *el big data* puede mejorar las técnicas de auditoría y permitir un análisis más preciso y eficiente de la información pública. Además, fortalecer las alianzas estratégicas con otras instituciones, tanto nacionales como internacionales, puede mejorar la cooperación y el intercambio de información, elementos esenciales para combatir la corrupción y el fraude con mayor eficacia.

Otro aspecto fundamental es la promoción de una cultura organizacional basada en la ética y la transparencia. Esto incluye la formación continua de los auditores y la implementación de programas de integridad y *compliance*

dentro de los propios tribunales de cuentas. La transparencia en las acciones y decisiones de estos órganos es crucial para aumentar la confianza pública en la administración pública.

Dada la importancia de los tribunales de cuentas y los desafíos que enfrentan, futuras investigaciones podrían explorar diversas áreas para contribuir a la mejora del control externo en Brasil. Los estudios sobre el impacto de las tecnologías avanzadas en el control externo podrían revelar cómo la implementación de la inteligencia artificial, *machine learning* y *big data* puede mejorar la eficiencia y la eficacia de las auditorías realizadas por los tribunales de cuentas. Además, el análisis de los resultados prácticos de las auditorías operativas puede mostrar cómo estas han contribuido a mejorar la eficiencia y la eficacia de las políticas públicas.

Las investigaciones sobre las mejores prácticas y los programas de formación para auditores de estos organismos pueden identificar deficiencias y proponer mejoras para garantizar una auditoría más cualificada y competente. También es importante explorar formas de fortalecer la cooperación entre los tribunales de cuentas y otras instituciones de supervisión, como la Fiscalía y la Contraloría General de la Unión, con miras a un enfoque más integrado y eficaz en la lucha contra la corrupción y el fraude. El análisis de las iniciativas que aumentan la transparencia de los tribunales de cuentas y promueven la participación activa de la sociedad en el proceso de supervisión puede contribuir a un control social más sólido. Además, el desarrollo de metodologías para evaluar el impacto de las políticas públicas supervisadas por los tribunales de cuentas puede verificar si se han alcanzado los objetivos previstos e identificar áreas de mejora.

Dada la creciente complejidad de la gestión pública y la necesidad de un control externo cada vez más eficaz, una línea de investigación futura de alto impacto sería el desarrollo y la validación de un modelo de madurez para la aplicación de la inteligencia artificial en las auditorías de los tribunales de cuentas brasileños. Este estudio podría determinar el nivel de adopción de esta tecnología en dichas instituciones, identificar las barreras (tecnológicas, presupuestarias, culturales y de desarrollo de capacidades) y, a partir de estudios de caso, proponer un *framework* para guiar a los tribunales de cuentas en la implementación de soluciones de inteligencia artificial para la detección de fraudes, el análisis predictivo de riesgos y la evaluación de políticas públicas. Esta investigación aplicada tendría el potencial de generar directrices prácticas para modernizar la supervisión, optimizar el

uso de los recursos y, fundamentalmente, aumentar la capacidad del control externo para generar valor público, respondiendo así de manera proactiva a los desafíos contemporáneos de la Administración Pública.

Referencias

BRASIL. Constituição (1988). *Constituição da República Federativa do Brasil de 1988*. Brasília: Senado Federal, 1988. Disponible en: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Consultado el: 12 maio 2025.

BRASIL. *Lei nº 4.320, de 17 de março de 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. Brasília: Diário Oficial da União: seção 1, 23 mar. 1964. Disponible en: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l4320.htm. Consultado el: 6 jun. 2025.

BRASIL. *Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000*. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. Brasília: Diário Oficial da União: seção 1, 5 maio 2000. Disponible en: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp101.htm. Consultado el: 6 jun. 2025.

BRASIL. *Lei nº 8.443, de 16 de julho de 1992*. Dispõe sobre a Lei Orgânica do Tribunal de Contas da União e dá outras providências. Brasília: Diário Oficial da União: seção 1, 17 jul. 1992. Disponible en: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l8443.htm. Consultado el: 10 maio 2025.

BRASIL. *Lei nº 14.133, de 1º de abril de 2021*. Institui a Nova Lei de Licitações e Contratos Administrativos. Brasília: Diário Oficial da União: seção 1, 1º abr. 2021. Disponible en: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2019-2022/2021/lei/L14133.htm. Consultado el: 12 set. 2025.

CARVALHO FILHO, José dos Santos. *Manual de direito administrativo*. 37. ed. São Paulo: Atlas, 2023.

CONTI, José Mauricio; MOUTINHO, Donato Volkens; NASCIMENTO, Leandro Maciel do. *Controle da Administração Pública no Brasil*. São Paulo: Blucher, 2022.

CORDERY, Carolyn; HAY, David. The value of public sector audit: literature and history. *Journal of Accounting Literature*, v. 40, p. 1-15, 2018. Disponible en: <https://doi.org/10.1111/faam.12185>. Consultado el: 20 fev. 2025.

CURY NETO, Michel. *A competência fiscalizatória prévia do tribunal de contas nas licitações públicas*. 2012. Dissertação (mestrado em direito do Estado) – Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2012. Disponível em: <http://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/2/2134/tde-14032013-160800/>. Consultado em: 2 set. 2025.

DALL’OLIO, Luciana Lima dos Santos. Indicadores de efetividade no contexto das auditorias dos tribunais de contas. *Cadernos*, v. 1, n. 1, p. 1-15, São Paulo, 2018. Disponível em: <https://www.tce.sp.gov.br/epcp/cadernos/index.php/CM/article/view/36>. Consultado em: 7 set. 2025.

DEUS, Luiz Fernando de; FARIAS, José Sidney. A adoção do processo eletrônico de controle externo (e-TCU) no Tribunal de Contas da União: a experiência dos gestores envolvidos. *RAI Revista de Administração e Inovação*, v. 12, n. 3, p. 180-192, 2015. Disponível em: <https://www.sciencedirect.com/science/article/pii/S1809203916300808>. Consultado em: 12 set. 2025.

DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. *Direito administrativo*. 25. ed. São Paulo: Atlas, 2012.

DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. *Direito administrativo*. 31. ed. São Paulo: Atlas, 2017.

FERREIRA, Adriane Soares. *Cooperação técnica entre os órgãos de controle externo e de controle interno: uma percepção dos servidores do município do Rio de Janeiro*. 2012. 129 f. Dissertação (mestrado em ciências contábeis) – Universidade do Estado do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, 2012. Disponível em: <https://www.bdt.d.uerj.br:8443/handle/1/8075>. Consultado em: 28 abr. 2025.

FERREIRA, Daniel. Lei nº 4.320/64: um marco na fiscalização contábil. *Revista do Tribunal de Contas da União*, v. 1, n. 1, p. 1-10, Brasília, 2012.

FURTADO, João Ricardo dos Santos. *Tribunais de contas e controle externo: teoria e prática na fiscalização de políticas públicas*. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2021.

IRB CONTAS. *Os tribunais de contas e as políticas públicas*. 5. ed. Brasília: Instituto Rui Barbosa, 2024. Disponível em: <https://irbcontas.org.br/wp-content/uploads/2024/01/OsTribunaisDeContasEd5.pdf>. Consultado em: 11 set. 2025.

LIMA, Daniel H. Responsabilização por desempenho e controle externo da Administração Pública. *Revista do Tribunal de Contas da União*, v. 40, n. 108,

p. 1-15, Brasília, 2008. Disponível em: <http://revista.tcu.gov.br/ojs/index.php/RTCU/article/download/450/500>. Consultado em: 17 set. 2025.

LIMA, Edilberto Carlos Pontes. Prefácio. In: CONTI, José Maurício; MOUTINHO, Donato Volkens; NASCIMENTO, Leandro Maciel (orgs). *Controle da Administração Pública no Brasil*. São Paulo: Blucher, 2022. Disponível em: <https://irbcontas.org.br/wp-content/uploads/2022/08/controle-da-administracao-publica.pdf>. Consultado em: 20 jun. 2025.

LIMA, Edilberto Carlos Pontes (coord.). *Os tribunais de contas e as políticas públicas*. Belo Horizonte: Fórum, 2022.

MARQUES, Rui Oliveira. *Auditoria governamental*. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2018.

MEDEIROS, Daniel Torres. *O papel dos tribunais de contas no fortalecimento do controle social: os projetos desenvolvidos pelo Tribunal de Contas do Estado do Ceará*. 2016. 120 f. Dissertação (mestrado em políticas públicas) – Universidade Federal do Ceará, Fortaleza, 2016. Disponível em: <https://repositorio.ufc.br/handle/riufc/30715>. Consultado em: 17 set. 2025.

MEIRELLES, Hely Lopes. *Direito administrativo brasileiro*. 36. ed. Atualizada até a emenda Constitucional 64/2010. São Paulo: Malheiros, 2010.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *Curso de direito administrativo*. 33. ed. São Paulo: Malheiros, 2015.

MELO, C. R.; GOMES, E. O. *Auditoria governamental: teoria e prática*. São Paulo: Atlas, 2013.

MOREIRA, M. A.; DIAS, A. G. S.; SOUZA, P. M. Controle interno como instrumento de gestão pública. *RIC – Revista de Informação Contábil*, v. 11, n. 4, p. 39-53, out.-dez./2017. ISSN 1982-3967.

MOTTA, P. R. *Controle externo: fundamentos e perspectivas*. Brasília: Brasília Jurídica, 2008.

NASCIMENTO, Amauri Mascaro. *Curso de direito do trabalho*. 30. ed. São Paulo: Saraiva, 2017.

NÓBREGA, Marcos. O controle do gasto público pelos Tribunais de Contas e o princípio da legalidade: uma visão crítica. *Biblioteca Digital Revista Brasileira de Direito Público*, 2009. Disponível em: https://www.researchgate.net/profile/Marcos-Nobrega/publication/43769011_O_controle_do_gasto_publico_pelos_tribunais_

de_contas_e_o_principio_da_legalidade_uma_visao_critica/
links/543fb4950cf21227a11ad1d8/O-controle-do-gasto-publico-pelos-
tribunais-de-contas-e-o-principio-da-legalidade-uma-visao-critica.pdf.
Consultado el: 14 jul. 2025.

OLIVEIRA, D. C.; BEUREN, I. M. *Auditoria no Setor Público*. São Paulo: Saraiva, 2017.

RIBEIRO, Daniel Cerqueira. *Sistema de controle dos gastos públicos do governo federal: uma ênfase no programa Bolsa Família*. 2009. 165 f. Dissertação (mestrado em controladoria e contabilidade) – Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2009. Disponível em: <https://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/12/12136/tde-07102009-145113/pt-br.php>. Consultado el: 10 jul. 2025.

ROCHA, Carlos Alexandre. O modelo de controle externo exercido pelos tribunais de contas e as proposições legislativas sobre o tema. In: *Congresso Brasileiro De Direito Administrativo*, 2002, Brasília. Anais [...]. Brasília: Instituto Brasileiro de Direito Administrativo, 2002.

SOARES, Cristiane Cristina da Silva; PIANA, Bruno Barcellos. Inteligência analítica de controle externo: tratamento de dados e avanços no combate à fraude e corrupção. *Revista do Tribunal de Contas do Estado do Rio de Janeiro*, v. 1, n. 1, p. 40-55, Rio de Janeiro, 2022. Disponível em: <https://revista.tcerj.tc.br/rtcerj/article/view/40>. Consultado el: 11 jul. 2025.

TEIXEIRA, Valter de Almeida. *O controle da corrupção: desafios e oportunidades para o TCU*. 2006. Disponível em: https://sites.tcu.gov.br/recursos/trabalhos-pos-graduacao/pdfs/Controle%20da%20corrup%C3%A7%C3%A3o_%20desafios%20e%20oportunidades%20para%20o%20TCU,%20O.pdf. Consultado el: 7 set. 2025.

WILLEMANN, Marianna Montebello. *O desenho institucional dos tribunais de contas e sua vocação para a tutela da accountability democrática: perspectivas em prol do direito à boa administração pública no Brasil*. 2016. 360 f. Tese (doutorado em direito) – Pontifícia Universidade Católica do Rio de Janeiro, Departamento de Direito, Rio de Janeiro, 2016. Disponível em: https://www2.dbd.puc-rio.br/pergamum/tesesabertas/1221597_2016_completo.pdf. Consultado el: 10 jul. 2025.