

Revista de
**Direito Econômico e
Socioambiental**

ISSN 2179-8214

Licenciado sob uma Licença Creative Commons



REVISTA DE DIREITO ECONÔMICO E SOCIOAMBIENTAL

vol. 13 | n. 2 | maio/agosto 2022 | ISSN 2179-8214

Periodicidade quadrimestral | www.pucpr.br/direitoeconomico

Curitiba | Programa de Pós-Graduação em Direito da PUCPR



El control externo de la administración pública: análisis del caso brasileiro

External control of public administration: analysis of the Brazilian case

Diana Carolina Valencia-Tello*

Universidad del Rosario (Bogotá, Colombia)

dianac.valencia@urosario.edu.co

<https://orcid.org/0000-0001-5936-6005>

Recibido: 20/03/2022

Aprovado: 28/08/2022

Received: 03/20/2022

Approved: 08/22/2022

Resumen

En los Estados modernos, el poder debe estar limitado y controlado conforme estructuras y competencias bien establecidas en los ordenamientos jurídicos para evitar el abuso del poder y garantizar el respeto por los derechos de todos los individuos. Las Entidades de Fiscalización Superior (EFS) son las encargadas de ejercer el control externo y cuando evidencian infracciones graves al ordenamiento jurídico por parte de las administraciones públicas, deben actuar en consecuencia para sancionar conductas ilegítimas y recuperar los recursos

Como citar este artículo/*How to cite this article*: VALENCIA-TELLO, Diana Carolina. El control externo de la administración pública: análisis del caso brasileiro. **Revista de Direito Econômico e Socioambiental**, Curitiba, v. 13, n. 2, p. 276-301, maio/ago. 2022. doi: 10.7213/revdireconsoc.v13i2.29872

* Profesora de Derecho Administrativo de la Universidad del Rosario (Bogotá, Colombia). Post-Doctorado de la Universidad de la Coruña (España). Maestría, Doctorado y Post-Doctorado de la Universidad Federal del Paraná (Brasil). Especialista en Derecho Administrativo y Derecho Ambiental de la Universidad del Rosario. Se ha desempeñado como Subdirectora Administrativa del Ministerio de Agricultura y Desarrollo Rural, Coordinadora del Fondo de Paz – Presidencia de la República de Colombia y Abogada del Departamento Administrativo de la Función Pública. E-mail: dianac.valencia@urosario.edu.co

públicos perdidos. A nivel internacional, la Organización Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores INTOSAI, establece lineamientos a las EFS sobre el control externo del Estado. En este contexto, el presente artículo analizará primero el control fiscal del Estado y los lineamientos de la INTOSAI, para después estudiar el caso brasileiro, teniendo en cuenta que los Tribunales de Cuenta fueron establecidos desde el gobierno provisional en 1890 y han perdurado hasta la actualidad como el principal organismo de control externo a la administración pública, permaneciendo sin mayores modificaciones internas y adaptándose a los cambios de régimen político.

Palabras clave: control externo; entidades de fiscalización superior; tribunales de cuentas; control fiscal; administración pública.

Abstract

In modern States, power must be limited and controlled according to well-established structures and powers in legal systems to prevent abuse of power and guarantee respect for the rights of all individuals. The Supreme Audit Institutions (SAI) are in charge of exercising external control and when they reveal serious violations of the legal system by public administrations, they must act accordingly to sanction illegal conduct and recover lost public resources. At the international level, the International Organization of Supreme Audit Institutions INTOSAI establishes guidelines for SAIs on the external control of the State. In this context, this article will first analyze the external control of the State and the INTOSAI guidelines, to later study the Brazilian case, taking into account that the Courts of Account were established from the provisional government in 1890 and have lasted until today, remaining without major internal modifications and adapting to changes in the political regime.

Keywords: external control; supreme audit institutions; courts of accounts; fiscal control; public administration.

Sumario

1. Introducción. **2.** Control externo de la administración pública. **3.** Lineamientos de la INTOSAI sobre el control del Estado. **4.** El control externo de la administración pública en Brasil. **4.1.** Antecedentes históricos. **4.2.** Constitución Federal de 1988. **4.3.** Estructura organizacional y alcance de la actividad fiscalizadora. **5.** Conclusiones. Referencias.

I. Introducción

En los Estados modernos, el poder debe estar limitado y controlado conforme estructuras y competencias bien establecidas en los ordenamientos jurídicos para evitar el abuso del poder y garantizar el

respeto por los derechos de todos los individuos. Sin embargo, existen diferentes mecanismos y parámetros para el ejercicio del control, los cuales condicionan su efectividad en los ordenamientos jurídicos.

En este sentido, el control externo de la administración pública es un tipo de control que debe existir en todos los Estados, para efectos de proteger no solo los recursos públicos, sino también la función pública frente a desviaciones de poder, abusos de autoridad, uso ineficiente o ilegítimo de los recursos públicos, corrupción, entre otros.

Las Entidades de Fiscalización Superior (EFS) son las encargadas de ejercer el control fiscal y cuando evidencian infracciones graves al ordenamiento jurídico por parte de las administraciones públicas, deben actuar en consecuencia para sancionar conductas ilegítimas y recuperar los recursos públicos perdidos. De esta forma, el control fiscal es fundamental para garantizar el adecuado funcionamiento del Estado, la democracia, la rendición de cuentas a la ciudadanía y el buen uso de los recursos públicos en beneficio de todos.

En América Latina, las EFS, tienen diferente denominación, estructura y funciones conforme las particularidades propias de cada ordenamiento jurídico. Así, podemos encontrar EFS organizadas como Tribunal de Cuentas, Contraloría General y Auditoría General, cada una con diferentes competencias para el desarrollo del control fiscal del Estado, el cual puede ser previo o posterior. Esta diferente denominación suele estar relacionada con dos modelos diferentes de control fiscal en el Estado, conforme la existencia de dos principales tradiciones jurídicas en occidente, el modelo de Europa continental y el modelo anglosajón;¹ donde los Tribunales de Cuentas son comúnmente establecidos en países influenciados por la tradición de Europa continental, mientras que la Contraloría General y la Auditoría General están más relacionadas con el modelo anglosajón (VALENCIA-TELLO, 2022).

En este orden de ideas, cada ordenamiento jurídico tiene instituidas diferentes formas de control, las cuales dependen no solo de las reglas formales, sino también de las tradiciones jurídicas que condicionan de manera especial, la forma en que se interpretan y manifiestan las instituciones de control en la práctica.

A nivel internacional, desde 1953, treinta y cuatro EFS y organizaciones asociadas se reunieron en el primer Congreso de La Habana,

¹ Sobre los tribunales de cuentas en Europa: CARVALHO; RODRIGUES, 2018.

que dio origen a la Organización Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores INTOSAI (2022), la cual celebra congresos cada tres años en diferentes lugares del mundo, para fomentar el intercambio de ideas, conocimientos y experiencias sobre normas de fiscalización de alta calidad, así como para promover la buena gobernanza y fomentar el desarrollo de capacidades y la mejora continua del desempeño de las EFS en todos los Estados.

Un aspecto fundamental que resalta la INTOSAI para el adecuado ejercicio del control fiscal en todos los Estados, es la independencia que debe tener la EFS frente a los órganos controlados para evitar que intereses particulares o políticos influyeran indebidamente el ejercicio del control sobre la administración pública, el cual debe obedecer a criterios técnicos y objetivos que ayuden a la mejora continua de las entidades. Esto porque el control fiscal tiene dos finalidades principales. La primera relacionada a determinar el cumplimiento de las obligaciones y responsabilidades en cabeza de las entidades y funcionarios públicos competentes y la segunda finalidad, no menos importante, trata sobre la realización de recomendaciones y observaciones oportunas a las entidades fiscalizadas para efectos de garantizar el fortalecimiento institucional y la mejora continua, cuando se evidencia la necesidad de adoptar acciones correctivas, preventivas o de mejora para la buena marcha de todos los asuntos públicos.

Así, el control externo de las entidades públicas requiere de la mayor independencia y objetividad para efectos de evitar indebidas injerencias políticas en el desarrollo de las auditorías e informes sobre el control fiscal del Estado. No obstante, conforme será analizado en el primer aparte del presente artículo, uno de los desafíos principales del control fiscal es precisamente garantizar la debida independencia y objetividad en el desarrollo de las auditorías externas a las entidades públicas.

En este contexto, el presente artículo abordará primero algunos aspectos del control externo de la administración pública, para después analizar los principales lineamientos establecidos por la organización INTOSAI a las EFS. En la cuarta sección será estudiado el caso de Brasil y los Tribunales de Cuentas para el ejercicio del control externo en el Estado, teniendo en cuenta que el Tribunal de Cuenta (TCU) en Brasil fue establecido desde el gobierno provisional en 1890 y ha perdurado hasta la actualidad como el principal organismo de control externo a la administración pública a nivel federal, permaneciendo sin mayores modificaciones internas y

adaptándose a los cambios de régimen político y a la administración pública brasilera.

2. Control externo de la administración pública²

En principio, podemos afirmar que los controles sobre la administración pública son controles objetivos, similares al control jurídico realizado por los jueces, pues la objetividad y previsibilidad de las administraciones públicas se basa en que su actuación está soportada en la ley (WEBER, 1963, p. 120) y, por tanto, toda actividad debe estar bien justificada conforme el ordenamiento jurídico.

Sin embargo, existen importantes diferencias entre los controles jurídicos y los controles a la administración pública que pueden llegar, en algunos casos, a causar que los controles a la administración sean más políticos que jurídicos. Esto sucede porque normalmente los órganos que controlan la administración pública son cuerpos administrativos organizados jerárquicamente, que dependen del poder ejecutivo o del poder legislativo y, por ello, no tienen independencia frente a los órganos controlados, causando que intereses políticos, de las elites dominantes influyan en los mecanismos de control establecidos en la ley. Al respecto, Aragón Reyes (199, p. 72) afirma:

(...) los “controles administrativos” aunque en muchos casos sean realizados atendiendo a razones de derecho, no pueden ser considerados en estricto sentido, como puros controles jurídicos, puesto que las relaciones de supra o subordinación en que se encuentran los órganos de control respecto de los órganos controlados, no garantiza, de modo alguno, y de manera segura, la objetividad, imparcialidad o independencia de sus decisiones.

Adicionalmente, los funcionarios encargados de realizar el control sobre la administración pública deben contar con conocimiento especializado en diversas áreas, pues a diferencia de los jueces, que se especializan en el derecho, la administración pública se ocupa de varios sectores sociales y económicos que requieren de conocimiento especializado, en otras disciplinas, además del conocimiento jurídico. De

² Apartes de: VALENCIA-TELLO, Diana Carolina. 2022b.

esta forma, la determinación de los criterios objetivos para realizar el control externo depende de muchas variables, económicas, sociales, políticas y ambientales, además del ordenamiento jurídico aplicable.

Por ello, es común encontrar que los controles a la administración oscilen entre el control político y el control jurídico, esto es, entre las razones de conveniencia subjetivas de algunos grupos políticos o particulares y las razones técnicas y objetivas, algunas de ellas establecidas en los ordenamientos jurídicos (CABRAL, 2020). Esto sucede porque los órganos que controlan la administración están organizados bajo estructuras jerárquicas, donde los líderes son nombrados por órganos políticos como el Congreso, el cual puede llegar a incidir sobre la agenda del órgano de control, determinando qué se controla, cuándo, dónde, y cómo se controla.

En la actualidad, las administraciones públicas son bastante complejas y es imposible controlar todas las actuaciones realizadas por todos los funcionarios públicos. También, es importante tener en cuenta que el control total de las actividades, de todas las administraciones públicas sería absolutamente ineficiente y poco inteligente, pues requeriría de dos funcionarios (quien ejecuta y quien controla), para validar la actuación administrativa, aumentando la burocracia y los costos en tiempo y dinero de todos los procesos administrativos.

Si bien, en un momento inicial, el control de la administración pública se basó en el control de legalidad, que básicamente corroboraba el cumplimiento de las normas y el control contable, que garantizaba la legalidad de las finanzas de las entidades (NARANJO GALVEZ, 2007, p. 32-35); en la actualidad, los controles legales y contables no son suficientes para garantizar el adecuado uso de los recursos públicos, ni el cumplimiento de metas y objetivos dentro de las administraciones públicas modernas. Por ello, en el cuadro 1 se determinan diferencias relevantes en dos modelos de Estado, para más adelante verificar las diferencias que estos modelos presentan en el tipo de control sobre las administraciones públicas (VALENCIA-TELLO, 2022a, p. 50-96).

Cuadro. 1. Diferencias entre el Modelo de Estado clásico liberal y el Estado social de derecho

Modelo de Estado	Legitimidad	Derechos	Funciones	Sociedad
------------------	-------------	----------	-----------	----------

Estado Clásico liberal (S.XIX)	Ley	Primera generación	- Justicia - Defensa - Hacienda -Relaciones exteriores	- Democracia Censitaria - Ideal de Nación
Estado social de Derecho (S.XX)	- Constitución - Ley - Prestación de bienes y servicios públicos	Primera, segunda y tercera generación	Además de las anteriores: - Servicios sociales - Educación - Transporte - Salud - Infraestructura - Banca, etc.	- Sufragio universal - Sociedad de masa - Sociedades pluralistas y multiculturales

Elaboración propia

El análisis comparativo de los modelos de Estado conforme el pensamiento jurídico global de cada época es importante porque, el cambio en los controles sobre la administración tiene relación directa con los cambios del modelo y en la consecuente ampliación de las estructuras administrativas. Esto porque el control legal y contable establecido en el siglo XIX, bajo el modelo del Estado clásico liberal, buscaba legitimar la actuación de las administraciones públicas conforme presupuestos establecidos en la ley general y abstracta, conforme un modelo de Estado mínimo que buscaba garantizar la igualdad formal de todos los ciudadanos, sin prestar mayor atención sobre las desigualdades existentes en las sociedades o la necesaria intervención de las autoridades públicas para garantizar los derechos de las poblaciones más vulnerables. Por ello, el control es limitado a un Estado mínimo, que es comandado por una pequeña elite de hombres blancos con propiedad, que saben leer y escribir, donde no existe mayor participación del resto de la población, y donde el Estado no reconoce todos los derechos fundamentales de primera, segunda y tercera generación a todos los individuos.

En el Estado clásico liberal, el control externo es principalmente legal, pues solo pretende verificar informaciones, encontrar discrepancias entre los procedimientos adelantados y las normas aplicables, con el objetivo de

determinar consecuencias para las personas que no cumplan con los mandatos legales (BARZELAY, 2002 *apud* COELHO, 2010), teniendo en cuenta que toda actuación por fuera de ley es contraria al interés general y atenta contra la igualdad formal de los ciudadanos.

Sin embargo, las nuevas funciones adoptadas por los Estados intervencionistas a finales del siglo XIX, y luego por el Estado de bienestar a lo largo del siglo XX, bajo el modelo del Estado Social de Derecho, causaran que la legitimidad de la actuación administrativa no pueda limitarse al cumplimiento de la ley, sino que las autoridades públicas también deberán cuidar de la debida aplicación de la Constitución y de los derechos fundamentales de primera, segunda y tercera generación. Para ello, todas las administraciones públicas deben mejorar la planificación y el control de las actividades para efectos de cumplir con objetivos constitucionales, conforme metas sociales y económicas adoptadas por los Estados. Así, en países como Estados Unidos, desde 1945 se reorganizó y redefinió el control administrativo abandonando el control previo y las funciones contables, para pasar a un control posterior e integral sobre las actividades del Estado. Al respecto, Naranjo Gálvez (2007, p. 48-49) afirma:

En virtud de las reformas que tuvieron lugar entre 1945 y 1950 (Reorganization Act 1945, Government Corporation Control Act de 1945 y Budget and Accounting Act de 1950) (la GAO) fue reorganizada y quedó ubicada como una derivación del Congreso, encargada de auditar entidades con participación mayoritaria estatal y, lo más importante, de llevar a cabo una auditoría posterior e integral, abandonando el control previo y las funciones contables. En el contexto de estas leyes, el término auditoría comprensiva hacía relación a la verificación de fidelidad, eficiencia y eficacia en la utilización de fondos públicos (DITTENHOFFER, 1988, p. 9-11).

El cambio en los mecanismos de control a la administración requirieron en Estados Unidos de varios ajustes y pruebas, pues todo control posterior e integral debe fundamentarse en parámetros, para garantizar la objetividad de las auditorías en las diversas entidades de la administración. La construcción de estos estándares fue posible sólo hasta 1972, conforme lo explica Naranjo Gálvez (2007) así:

[...] establecer estándares de auditoria (desde 1972) entendidos como “conjunto de condiciones que debe cumplir una entidad de auditoria gubernamental” (DITTENHOFFER, 1988:23). Estos estándares han adquirido una gran importancia, constituyéndose en la principal guía de actuación en materia de auditoría pública en los Estados Unidos, en donde son aplicados como practica de auditoría generalmente aceptada, inclusive a nivel estatal y en el exterior, siendo adoptados por la Organización Internacional de las Entidades Fiscalizadoras Superiores (INTOSAI) y recomendados por esta.

Así, desde la segunda mitad del siglo XX, diversas escuelas comienzan a construir modelos estándar para determinar criterios objetivos en el proceso de planeación, gestión y control de las organizaciones públicas. Los estándares hacen referencia a los principales aspectos que debe cuidar toda organización para ser “*accountable*”, es decir para cumplir con su propósito, rendir cuentas y ser responsable sobre el manejo de los recursos y las funciones que tiene a cargo. Al respecto Speck (2000, P. 154-155) afirma lo siguiente:

Son elementos esenciales de la administración moderna la planeación de las actividades públicas, su implementación a través de la organización burocrática y los mecanismos de control sobre el éxito de la actividad. En la segunda mitad del siglo XX, varios países pasaron por experiencias innovadoras en todas las tres áreas. Experiencias en la primera área fueron las nuevas formas de planeación presupuestal, surgidas en Estados Unidos. Una innovación en el área gerencial fue el fortalecimiento de los sistemas de control interno, con la finalidad de producir más información dentro del propio aparato burocrático sobre el éxito de la administración. Con relación al control, las evaluaciones de las políticas públicas, por las instituciones académicas, contribuyen para la ampliación del horizonte. Pero esas experiencias no llegan a cuestionar los principios de la administración burocrática. (...) La preocupación con las nuevas formas de orientar y evaluar a la administración pública es uno de los temas centrales en la discusión académica de los países más desarrollados en el hemisferio norte. De hecho, tanto en la administración como en el área de control, el enfoque sobre los procesos organizacionales y los resultados constituye una innovación y aún presenta poca homogeneidad. Esto vale

tanto para la conceptualización como para la práctica del control. Las denominaciones más frecuentes son “auditoría operacional”, en contraste con la tradicional “auditoría financiera”, “control de mérito” en contraposición al “control de legalidad”, “evaluación” en contraste con “control”, “auditoría de gestión”, “auditoría administrativa” o “auditoría interna moderna”, llamando la atención para el origen histórico de esta forma de auditoría, “auditoría de programas”, “auditoría de impacto”, entre muchas otras.

En consecuencia, el control en el Estado moderno no es homogéneo, pues busca alcanzar diversos objetivos, con diferentes métodos de auditoría y de medición que requieren de criterios objetivos, análisis e investigación para su mejora. Aquí el control más que un mecanismo de punición, se convierte en un mecanismo para garantizar la entrega con calidad (bajo estándares previamente establecidos) de bienes y servicios a la comunidad, lo cual solo puede suceder cuando la organización cuenta con un sistema de gestión y control que permita a los directivos y equipos de trabajo obtener información oportuna y confiable, para la toma de decisiones ajustadas a la realidad de la organización. Solo bajo adecuados estándares de auditoría es posible indicar acciones correctivas, preventivas y de mejora, que prevengan e impidan los errores o malos manejos sobre los recursos públicos, que puedan llegar a realizar los funcionarios públicos competentes. En este sentido, la buena administración pública solo es posible cuando existen adecuados estándares en los sistemas de gestión y control de las entidades públicas (VALENCIA-TELLO; HACHEM, 2018). En el cuadro 2 se realiza un análisis de los diferentes controles que pueden existir en el Estado conforme los modelos de Estado vistos en el Cuadro 1.

Cuadro 2. Controles en el Estado

Modelo de Estado	Tipo de Control	Finalidad del control	Control más utilizado	Legitimidad del Estado
Estado Clásico liberal	<ul style="list-style-type: none"> - De legalidad - Financiero - Contable 	<ul style="list-style-type: none"> - Garantizar el cumplimiento de la ley - Sancionar las violaciones 	<ul style="list-style-type: none"> - Control previo y perceptivo 	<ul style="list-style-type: none"> - La eficiencia, eficacia y efectividad del gobierno no es cuestionada

Estado Social de Derecho	Además de los anteriores: - De merito - De resultado - De economía, eficiencia, eficacia - Ambiental, etc.	Además de los anteriores: - Garantizar el cumplimiento de metas y objetivos de gobierno - Entrega oportuna de bienes y servicios a la ciudadanía - Mejora continua de las entidades - Rendición de cuentas	- Implementación de sistemas de control interno conforme estándares reconocidos - Control posterior y selectivo sobre los sistemas de control interno	- La legitimidad del Estado es permanentemente cuestionada por ciudadanos y grupos de interés. - Requiere rendición de cuentas - Requiere entrega oportuna de bienes y servicios a la comunidad
---------------------------------	--	--	--	---

Elaboración propia

En este orden de ideas, la creación de estándares de auditoría, obligatoriamente debe ser acompañada de mejoras en la planeación del Estado, pues las diversas actividades, funciones y programas que debe dirigir, intervenir y regular el Estado, obliga a establecer estrategias a gran escala conforme los recursos físicos, humanos, financieros, operativos, etc., existentes en las entidades públicas, como requisito necesario para cumplir las metas previamente establecidas.

En este sentido, la relación entre planeación y control se vuelve más estrecha, pues para garantizar el cumplimiento de las actividades planeadas por periodos de tiempo, es necesario establecer controles efectivos que verifiquen si se cumplieron las metas y los objetivos inicialmente trazados. Por ello, tanto las auditorías internas como las auditorías externas realizadas por las EFS son fundamentales para determinar los factores de éxito y de fracaso de los equipos de trabajo, con la finalidad de fortalecer las instituciones mediante el perfeccionamiento de la actividad administrativa.

Así, el proceso de verificación busca ante todo la mejora continua, mediante acciones correctivas, preventivas y de mejora cuando se verifica que existieron inconformidades en los procesos administrativos. Aquí se torna importante la diferenciación entre los conceptos de control y sanción, pues la sanción es solo un efecto negativo de la actividad de control cuando

se viola una norma, mientras que el control sobre la administración pública busca principalmente la mejora continua y el cumplimiento de los objetivos en cada grupo de trabajo, estableciendo controles preventivos que eviten a tiempo las sanciones. Teniendo en cuenta estos parámetros generales sobre el control a la administración, en la siguiente sección serán analizados los principales lineamientos de la INTOSAI sobre el control del Estado.

3. Lineamientos de la INTOSAI sobre el control del Estado

En 1977 la Organización Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores -INTOSAI se reunió en Lima (Perú), para establecer los criterios que debían seguir los países para la defensa de la independencia de las auditorías en la administración pública. Teniendo en cuenta la crisis fiscal del Estado y el inicio de la implementación de políticas neoliberales para la reducción del gasto público y la eficacia de la administración pública, se estableció en el artículo primero de la Declaración de Lima (1977) lo siguiente:

La institución del control es inmanente a la economía financiera pública. El control no representa una finalidad en sí mismo, sino una parte imprescindible de un mecanismo regulador que debe señalar, oportunamente, las desviaciones normativas y las infracciones de los principios de legalidad, rentabilidad, utilidad y racionalidad de las operaciones financieras, de tal modo que puedan adoptarse las medidas correctivas convenientes en cada caso, determinarse la responsabilidad del órgano culpable, exigirse la indemnización correspondiente o adoptarse las determinaciones que impidan o, por lo menos, dificulten, la repetición de tales infracciones en el futuro.

La Declaración de Lima también define (Art. 2) el control previo y el control posterior, señalando que: “si el control se lleva a cabo antes de la realización de las operaciones financieras o administrativas, se trata de un control previo; de lo contrario, de un control posterior”. Tanto el control previo como el control posterior pueden ser ejercidos por una Entidad Fiscalizadora Superior (EFS), donde el control previo busca impedir un perjuicio antes de producirse y el control posterior busca reclamar la responsabilidad del órgano culpable, lo que puede llevar a la indemnización del perjuicio producido y a impedir, en el futuro, la repetición de las

infracciones cometidas. Así, el ordenamiento jurídico de cada país debe determinar el grado de competencia de la EFS, pero en todo caso, el control posterior es una función inalienable de cada EFS, independientemente del control previo que pueda llegar a ser ejercido por la EFS.

Con relación al control interno y externo, la Declaración de Lima de INTOSAI (1977) en el artículo tercero determina que los órganos de control interno pueden establecerse en el seno de las diferentes instituciones. Por ello, los órganos de control interno dependen directamente del director del departamento en cuya organización se crean. Aun así, deben gozar de independencia, en la medida de lo posible conforme la estructura constitucional correspondiente. Los órganos externos no pertenecen a la organización o institución que debe ser controlada. En este orden de ideas, las EFS son órganos de control externo a las cuales incumbe controlar la eficacia de los órganos de control interno en cada entidad pública, donde es importante delimitar adecuadamente las funciones entre la EFS y el órgano de control interno para efectos de garantizar la cooperación y la independencia en el ejercicio del control, “independientemente del derecho de la EFS a un control total”.

De esta forma, las EFS solo pueden cumplir con sus funciones cuando son independientes de la institución controlada y se hallan protegidas contra indebidas influencias exteriores. Aunque la independencia absoluta respecto a los demás órganos estatales es imposible, pues la EFS hace parte de la estructura del Estado, es fundamental que el ordenamiento jurídico otorgue independencia funcional y organizativa para el buen desarrollo de sus funciones.

Por ello, la Declaración de Lima (1977, Arts. 5, 6, 7, 8, 9) resalta que en la Constitución de los países se debe asegurar la independencia de las EFS, lo que incluye adecuada regulación entre la entidad fiscalizadora superior y el parlamento, así como también la independencia de los miembros de la EFS, mediante la implementación de sistemas de carrera profesional que ayuden a mantener la independencia frente a los órganos controlados. Aquí es importante resaltar que un factor clave para el adecuado funcionamiento de las EFS es que los miembros y funcionarios de la EFS cuenten con especial formación y experiencia profesional adecuada en cada sector de gobierno, con la finalidad de garantizar una alta cualificación del personal controlador, para lo cual se debe contar con remuneraciones acordes a las exigencias profesionales que demandan los cargos.

Para el desarrollo de las actividades de control externo, las EFS deben tener facultades amplias para investigar y verificar toda clase de información, actividad, operación de las administraciones públicas, para lo cual deben también tener acceso a todos los documentos relacionados con las operaciones, así como pueden solicitar informes puntuales de manera oral o escrita, en caso de considerarlo necesario. Por su parte, los órganos controlados tienen la obligación de responder todas las inquietudes y solicitudes que realiza la EFS, dentro de los plazos determinados en la ley, así como dar a conocer las medidas adoptadas sobre las verificaciones realizadas en la entidad (Art. 10, 11, 12).

La importante labor realizada por las EFS ha sido reconocida también en la Asamblea General de las Naciones Unidas, mediante las resoluciones 66/209 de 2011 y 69/228 de 2014, pues el control externo sobre los recursos públicos en los países promueve la eficiencia, eficacia, la efectividad, la rendición de cuentas y la transparencia en las administraciones públicas, lo que fomenta el logro de objetivos y prioridades establecidos por los países a nivel interno e internacional (INTOSAI, 2007).

En este contexto, la Declaración de México de INTOSAI 2007 sobre la independencia de las EFS reconoce ocho principios derivados de la Declaración de Lima y de las decisiones adoptadas en el XVII Congreso de la INTOSAI en Seúl, Corea, para la correcta fiscalización del sector público. Estos principios son: (i) La necesaria existencia de un marco constitucional, reglamentario o legal apropiado y eficaz para el desarrollo del control externo, (ii) La independencia de la EFS y de los miembros, incluyendo la seguridad en el cargo y la inmunidad legal en el cumplimiento normal de sus obligaciones, (iii) Un mandato suficientemente amplio y facultades plenamente discrecionales en el cumplimiento de las funciones de las EFS, (iv) Acceso irrestricto a la información, (v) El derecho y la obligación de informar sobre su trabajo, (vi) Libertad de decidir el contenido y la oportunidad (momento) de sus informes de auditoría, al igual que sobre su publicación y divulgación, (vii) La existencia de mecanismos eficaces de seguimiento de las recomendaciones de la EFS y (viii) Autonomía financiera y gerencial/administrativa, al igual que disponibilidad de recursos humanos, materiales y económicos apropiados. Teniendo en cuenta estos lineamientos generales, en la siguiente sección será analizado el caso de Brasil.

4. El control externo de la administración pública en Brasil³

4.1. Antecedentes históricos

Brasil no tuvo un proceso de independencia violento contra Portugal, pues la primera Constitución de 1824 mantuvo la monarquía a favor de Pedro I como emperador y defensor perpetuo del país, lo que representa una gran diferencia frente a los procesos de independencia en los demás países de América Latina (CARVALHO, 2003, P.13). La Constitución del Imperio de Brasil de 1824 estableció un modelo de Estado unitario y centralizado con cuatro poderes políticos: el legislativo, el ejecutivo, el judicial y el moderador, dentro de un sistema de gobierno que se asimilaba a una monarquía parlamentaria. El monarca ejercía el poder moderador con el apoyo del Consejo de Estado, órgano de carácter consultivo y, al mismo tiempo, el poder ejecutivo era auxiliado por los ministros de Estado (COSTA, 2008). En materia de control financiero, el Ministro de Finanzas tenía la responsabilidad de presentar el balance sobre los ingresos y gastos. Por su parte, la Cámara tenía el derecho de examen sobre la administración y sobre los abusos cometidos (SPECK, 2000, P. 37).

Durante la época del Imperio surgieron varias propuestas para la creación de una institución encargada del control de la ejecución del presupuesto, la cual no buscaba la prevención del fraude o de la corrupción, sino especialmente el control sobre el exceso de gastos que desde esa época realizaban muchas administraciones (SPECK, 2000, P. 38).

Por ello, las primeras iniciativas para la creación de un Tribunal de Cuentas durante el Imperio surgieron desde el poder ejecutivo, concretamente de los ministros de hacienda y no del parlamento, debido a los problemas administrativos sobre la racionalidad del gasto público. Sin embargo, nunca se llegó a discutir la responsabilidad fiscal de los administradores por el mal uso de los dineros públicos (CAMARGO, 2010, p. 185).

En 1889 un golpe militar instaura una nueva forma de gobierno republicano, federal y presidencialista, derrumbando la monarquía parlamentaria del Imperio de Brasil que había sido establecida en la Constitución de 1824. Así, el 15 de noviembre de 1889 es establecido un gobierno provisional republicano y es en este contexto, que el Ministro de

³ Apartes de: VALENCIA-TELLO, Diana Carolina. 2011.

Finanzas Rui Barbosa mediante el decreto N° 966-A de 1890 del gobierno provisorio, instituyó el Tribunal de Cuentas, previendo que la nueva institución desarrollara funciones de intermediación, de forma independiente entre la rama ejecutiva y la legislativa (SPECK, 2000, P. 40-42).

El Tribunal de Cuentas (TCU) desde su creación es un órgano con estatus constitucional, ya que en la Constitución de 1891 en el artículo 89 se refiere a la institución como la encargada de liquidar las cuentas de ingresos y gastos del gobierno, así como de verificar su legalidad, antes de ser presentadas al Congreso.⁴ En esta primera etapa, los miembros del Tribunal eran nombrados por el Presidente de la República con aprobación del Senado y solamente podían perder su puesto por sentencia, de forma que su estabilidad en el cargo estaba garantizada.

En 1934, el TCU pasó a ser parte de los órganos de cooperación junto con el Ministerio Público y los consejos técnicos. Luego, en 1937 el TCU pasa a ser parte del poder judicial y solo hasta la Constitución de 1946 el TCU ingresa al poder legislativo, donde se mantiene en las Constituciones de 1967 y de 1988 (SPECK, 2000, P. 45), como será analizado más adelante.

Con relación al tipo de control ejercido por el TCU, desde 1890 Rui Barbosa estuvo a favor del control previo de los actos de la administración pues en su concepto no bastaba juzgar a la administración por malos manejos, sino que era necesario tutelar el dinero público en todo momento (BARBOSA, 1994 *apud* SPECK, 2000, P. 51).

De esta forma quedó establecida la función de fiscalización por medio del registro previo de la ejecución financiera, la liquidación de las cuentas de los administradores por competencia propia y la elaboración de un parecer sobre las cuentas del gobierno para el Congreso. Estos tipos de controles hicieron al TCU un órgano prácticamente administrativo, ya que en la práctica el control previo condicionaba las órdenes de gastos al registro por el TCU, causando que esta institución fuera parte del proceso administrativo, con poderes de veto.

Es importante destacar la estabilidad que ha tenido el TCU desde el momento de su creación, permaneciendo sin mayores modificaciones internas y adaptándose a los cambios de régimen político, tanto en gobiernos autoritarios como democráticos y a la administración pública brasileira. Aquí es importante resaltar que desde 1934, todas las cuentas del

⁴ Sobre el tema del Tribunal de Cuentas en Brasil, ver: NÓBREGA, 2019; COUTINHO; SANTOS 2018; GUERRA; HARTMANN, 2020; CABRAL, 2021.

gobierno fueron aprobadas por el TCU (SPECK, 2000, P. 45), con excepción del 2014 en el gobierno de Dilma Rousseff.

Durante los años sesenta, el gobierno militar tenía un amplio proyecto de reforma económica para implementar planes de desarrollo, los cuales requerían reformas administrativas, financieras y en los órganos de control. El principal cambio en materia de controles fue la abolición del sistema de registro previo de los gastos y la introducción del control interno en la administración (SPECK, 2000, P. 68). Al respecto, Barbosa (2002 *apud* CASTRO, 2007, p. 141) afirma:

En el régimen constitucional de 1946, no era posible ni efectivo acompañar la administración financiera y presupuestal del Estado, especialmente por la proliferación de entidades públicas con personería propia, la Constitución de 1967 incluyó, entre las atribuciones del sistema de control interno, la de “crear condiciones indispensables para la eficacia del control externo y para asegurar la regularidad a la realización de los ingresos y gastos” (art. 72, inciso I), estableciendo la necesidad de integración entre el control externo y el control interno – con lo que se pretende evitar el “gigantismo del control externo, la multiplicación indebida de esfuerzos y procedimientos, con la elevación de costos operativos. Así, prevalecen las racionalizaciones administrativas y las economías procesales.

Efectivamente, con el aumento de la administración pública fue cada vez más evidente la imposibilidad de realizar un control previo de los actos de la administración. Además, el requisito de registrar previamente los gastos era una actividad que ya no representaba valor para la administración, pues los plazos establecidos por el TCU no permitían una efectiva verificación de la legalidad y regularidad de los actos administrativos. Por ello, desde esta época el TCU comienza a realizar un control posterior y selectivo, aunque para muchos, hasta hoy los Tribunales de Cuentas mantienen la cultura del control previo (SPECK, 2000, P. 69).

Aunque desde la Constitución de 1967 se estableció la obligatoriedad de implementar el control interno en la administración, solo diez de veintiséis Estados establecieron órganos de control interno entre 1964 y 1988 (CONACI, 2009, p. 21). Esto evidencia la falta de interés de muchos sectores en la implementación de controles preventivos como el control

interno, así como las dificultades de modificar viejas prácticas y estructuras en la administración.

4.2. La Constitución Federal de 1988

La Constitución Federal de 1988 redefinió las instituciones del Estado, y aunque fue motivo de debate la adopción de un modelo de control de contraloría, semejante al de los Estados Unidos, prevaleció el modelo de Tribunal de Cuentas como órgano auxiliar del poder legislativo, así como el control interno en cada poder (LOUREIRO, TEIXEIRA, MORAES, 2009), pues la Constitución determina que el control externo será ejercido por el Congreso Nacional, con el auxilio del TCU (CHAGAS; CAMMAROSANO, 2021).

Para Lopes Meirelles (2000, 602), el control externo en Brasil es por excelencia, un control político de legalidad contable y financiero, el primero a cargo del Legislativo y el segundo a cargo del Tribunal de Cuentas. Al respecto, el artículo 70 de la Constitución establece:

Art. 70. La fiscalización contable, financiera, presupuestaria, operacional y patrimonial de la Unión y de las entidades de la administración directa e indirecta, en cuanto a la legalidad, legitimidad, economicidad, aplicación de las subvenciones y renuncia de los ingresos, será ejercida por el Congreso Nacional mediante el control externo y por el sistema de control interno de cada Poder.

El artículo 71 de la Constitución establece que el control externo a cargo del Congreso Nacional será ejercido por el TCU, el cual cuenta con autonomía administrativa, financiera y presupuestal. El TCU tiene competencia para fiscalizar toda persona física o jurídica, sea de derecho público o derecho privado, que utilice, recaude, guarde, gerencie o administre dinero, bienes o valores públicos o por los cuales la Unión responda, o que, en nombre de esta, asuma obligaciones de naturaleza pecuniaria.

El TCU además de elaborar conceptos técnicos sobre las cuentas del poder ejecutivo, comenzó a realizar auditorías de desempeño sobre las políticas públicas, lo que significó que no solo se debe realizar verificación de la legalidad del gasto, sino que también se debe verificar si el gasto público produce el resultado esperado (LOUREIRO, TEIXEIRA, MORAES, 2009).

Otro cambio importante en la Constitución de 1988 fue la forma de elección de los ministros del TCU, pues el presidente perdió el monopolio que tenía para indicar la totalidad de los ministros. El TCU al ser un organismo colegiado, está compuesto por nueve ministros, donde el Congreso elige a seis ministros, y tres ministros son electos por el Presidente, donde un ministro debe ser elegido entre los ministros suplentes, otro entre los miembros del Ministerio Público ante el TCU y el noveno ministro es de libre elección por parte del Presidente, pero depende de la aprobación del Senado Federal. Los ministros tienen periodos vitalicios, es decir, su retiro normalmente sucede por jubilación, lo que garantiza la estabilidad en el cargo.

La Enmienda Constitucional Nº 19 de 1988 introdujo la eficiencia entre los principios que orientan las actividades de la administración pública (HACHEM; GABARDO, 2018), y para muchos autores esto implica que la eficiencia también debe ser un parámetro de control que debe tener en cuenta los Tribunales de Cuentas (MARQUES NETO, 2009, p. 202) en la actualidad.

Con relación al marco legal, la única Ley aplicable a todos los Estados de la Unión es la Ley de Responsabilidad Fiscal, Ley Complementar Nº 101 (LRF) que fue impulsada en el año 2000 en respuesta a la crisis financiera del Estado brasileiro, como condición del Fondo Monetario Internacional para la aprobación de préstamos. La LRF otorgó nuevas responsabilidades a los Tribunales de Cuentas, y al sistema de control interno de cada poder con la finalidad de establecer equilibrio fiscal mediante la imposición de restricciones al crecimiento de gastos y en la fijación de límites de endeudamiento de los entes públicos,

Aquí es importante resaltar que históricamente, Brasil no contó con normas que unifiquen los diferentes conceptos, procedimientos o mecanismos para aplicar los controles externos o internos en las entidades públicas de la Unión; razón por la cual, cada estado de la Unión cuenta con instrumentos legales propios y autónomos en materia de control, lo que en algunas oportunidades dificulta la coordinación que debe existir entre los Tribunales de Cuentas en las diferentes jurisdicciones.

Sin embargo, en los últimos años el Instituto Rui Barbosa (2022) ha buscado alinear los trabajos de fiscalización de los Tribunales de Cuentas brasileiros mediante un estándar metodológico, aceptado

internacionalmente por la Organización Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores INTOSAI.

4.3. Estructura organizacional y alcance de la actividad fiscalizadora

La jurisdicción del Tribunal de Cuentas de la Unión (TCU) se extiende a todo el país, incluyendo las 2.559 unidades de la Administración Pública Federal directa e indirecta. También están sujetos al control del TCU los 26 Estados, los 5.561 municipios y el Distrito Federal, teniendo en cuenta que el TCU es competente para fiscalizar todo recurso público federal que sea trasladado a los estados o municipios del país (MISAS ARANGO, 2006, p.322). Sin embargo, cada Estado de la Unión cuenta con su propio Tribunal de Cuentas para el ejercicio del control externo.

Con relación a la estructura organizacional, no existen normas que unifiquen la carrera administrativa o la estructura de los Tribunales de Cuentas, de forma tal que cada Estado de la Unión tiene normas diferentes en sus respectivas legislaciones. Por lo tanto, el número de ministros, personal técnico y administrativo varía en cada Estado, aunque se mantiene en todos los Estados la estructura colegiada. En particular, el TCU está compuesto por nueve ministros que son autoridades máximas, aunque uno de ellos preside el Tribunal. Las decisiones son tomadas en plenario integrado por todos los ministros.

No se evidencian normas o procedimientos que regulen la relación del TCU con los Tribunales de Cuentas en los Estados de la Unión y por lo tanto en principio, podemos afirmar que la estructura de los Tribunales es desconcentrada con total autonomía de los Estados y los tribunales al momento de establecer su propia estructura.

La Ley Nº 8.443 del 16 de Julio de 1992 es la Ley orgánica del Tribunal de Cuentas de la Unión; la cual desarrolla en particular las competencias del TCU con base en las atribuciones constitucionales.

En principio, cuatro son los tipos principales de procesos en los Tribunales de Cuentas, los cuales son: (i) los informes sobre cuentas del gobierno, (ii) el registro de admisiones y de jubilaciones, (iii) el juicio sobre las cuentas de los administradores y (iv) la fiscalización por inspecciones y auditorías. Teniendo en cuenta un estudio realizado por el propio TCU en 1991, se estableció que 50% de los recursos son aplicados al registro de las jubilaciones, 40% al juzgamiento de las cuentas y solo el 2% se encarga de actividades fiscalizadoras (GONÇALVES, 1991, p.70).

Con relación al registro de admisión de personal y el otorgamiento de jubilaciones, el TCU busca observar la legalidad de los actos y evidenciar el cumplimiento de la LRF. En el 2011, el informe de Prestación de Cuentas (2012) determinó que fueron revisados en total 419.749 actos, de los cuales 1.864 fueron considerados ilegales y 98.319 fueron multados. Así mismo, en el 2011 fueron adoptadas 113 medidas cautelares, que implican la suspensión de actos o procedimientos de la administración federal, por considerar que no cumplían con los requisitos legales o la moralidad en la ejecución de los recursos públicos. Estos actos y procedimientos representaban recursos federales superiores a R\$ 9.2 billones. En el mismo año, el TCU juzgó las cuentas de 12.833 responsables, y se condenaron 2.671 responsables al pago de multas (R\$3.69 millones) o al resarcimiento del débito (R\$1.45 billones).

El informe sobre las “cuentas del gobierno” tiene por finalidad asistir al Legislativo en la aprobación de cuentas del gobierno. Así el TCU debe producir información analítica adicional al balance ofrecido por el gobierno para que el Congreso evalúe la información (SPECK, 2000, p. 85). No obstante, en Brasil, la expresión “cuentas del gobierno” deja en abierto si estas se refieren a las cuentas del Presidente, del Ejecutivo o del Estado (PEDERIVA, 1998 *apud* SPECK, 2000, p. 97), también existen dudas sobre los criterios de evaluación que deben ser utilizados.

Aun así, la Ley de Responsabilidad Fiscal en el artículo 56 estableció que las cuentas anuales comprenden todos los poderes y respectivos órganos constitucionales y el artículo 59 establece puntualmente las materias que deben ser fiscalizadas por el Congreso con ayuda de los Tribunales de Cuentas, del sistema de control interno de cada poder y del Ministerio Público.

En consecuencia, el TCU debe apreciar y emitir “Parecer previo conclusivo” sobre las cuentas del Presidente de la República anualmente. El informe sobre las cuentas del Gobierno de la República contempla también informaciones sobre los demás Poderes y el Ministerio Público, para efectos de tener todo un panorama de la Administración Pública Federal.

La Constitución también ordena la realización de auditorías, las cuales pueden ser iniciadas directamente por el Tribunal de Cuentas o pueden ser solicitadas por el Congreso Nacional.

Finalmente, con relación a la Responsabilidad Fiscal, en principio las decisiones del Tribunal que resulten en imputación de débitos o multas

contra los administradores representan título ejecutivo; pero debido a que la Constitución no se pronunció sobre la legitimidad ejecutiva de los Tribunales de Cuentas, la jurisprudencia del Supremo Tribunal Federal sentenció que el verdadero acreedor de los débitos imputados es el propio ente público perjudicado, razón por la cual solamente ellos están facultados para iniciar el proceso ejecutivo (COELHO, 2010).

La restricción legal de ejecutar en la práctica las decisiones de los Tribunales de Cuentas resulta en que la tasa de éxito en la efectiva ejecución de las multas esté por debajo del 1% con pocas excepciones. Igualmente, la sanción política a los administradores para las siguientes elecciones, que debe ser implementada por la Justicia Electoral, presenta una tasa de éxito mínima (SPECK, 2000).

5. Conclusiones

El control externo de la administración pública es fundamental para el adecuado funcionamiento de los Estados y las democracias. Por ello, es importante reflexionar sobre la forma particular en que las EFS en cada Estado operan para garantizar la buena administración mediante la entrega oportuna de bienes y servicios a la ciudadanía, así como la mejora en la atención de los ciudadanos, mediante el cumplimiento de metas y objetivos en las entidades públicas, previniendo la corrupción, el abuso del poder y los malos manejos sobre los recursos públicos.

En el presente artículo hemos analizado el caso brasileiro, estudiando especialmente al TCU, el cual fue establecido desde 1890 con el objetivo de analizar, revisar y juzgar las operaciones resultantes de los ingresos y erogaciones de la República, de forma que es evidente la estabilidad que la institución del control externo ha tenido en Brasil, independientemente de los regímenes de gobierno.

De esta forma, podemos afirmar que el ordenamiento jurídico brasileiro establece un marco constitucional adecuado que otorga independencia a la EFS, es decir al TCU y a sus miembros para el desarrollo del mandato constitucional. Así mismo, se evidencia que el TCU tiene acceso a información suficiente para realizar el control externo de la administración pública brasileira.

Sin embargo, también existen puntos de mejora relacionados con el establecimiento de estándares de auditoría para el ejercicio del control externo, así como mayor publicidad sobre los informes de gestión de los TCU,

en lenguaje simple, para que todo ciudadano pueda comprender la información, metodología y actividades desarrolladas por las EFS. En este sentido, es necesario continuar investigando sobre el control externo para verificar mejores mecanismos para: (i) realizar las auditorias conforme criterios técnicos y objetivos, (ii) presentar la información de forma simple y oportuna, (iii) realizar seguimiento a las recomendaciones dadas a las administraciones para garantizar la mejora continua de todos los equipos de trabajo en el Estado. Posteriores investigaciones deberán profundizar sobre estos temas.

Referencias

ARAGON REYES, Manuel. **Constitución y control de poder**: introducción a una teoría constitucional del control. Bogotá: Universidad Externado de Colombia, 1999.

BARBOSA, Evanir L. **Controle interno da administração pública**: instrumento de controle e de gerenciamento. Porto Alegre, 2002. Monografia (Especialização em Direito Municipal) – Universidade Federal do Rio Grande do Sul, 2002.

BARBOSA, Rui. Exposição de motivos sobre a criação do Tribunal de Contas, 7 de novembro de 1890 (reproduzida na íntegra). **Revista do Tribunal de Contas da União**, Brasília, v. 25, n. 62, p. 180-190, 1994.

BARZELAY, Michael. Instituições Centrais de Auditoria e Auditoria de Desempenho: uma nova análise comparativa das estratégias organizacionais na OCDE. In: BRASIL. Tribunal de Contas da União. **O controle externo e a nova administração pública: uma visão comparativa**. Brasília: Ed. do TCU, 2002.

BRASIL. Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Poder Legislativo, Brasília, DF, 24 fev. 1891. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/Constitui%C3%A7ao91.htm>. Acesso em: 9/06/2011.

BRASIL. Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Poder Legislativo, Brasília, DF, 5 maio 2000. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/LCP/Lcp101.htm>. Acesso em: 9 jun. 2011.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. **Prestação de Contas 2011**. Brasília 2012. Disponível em: <<http://portal2.tcu.gov.br/portal/page/portal/TCU/transparencia/contas/Relat%C3%B3rio%20de%20Gest%C3%A3o%20LRF%20TCU%202011.pdf>>. Acesso em: 01/10/2012.

BRASIL. Instituto Rui Barbosa. **Normas Brasileiras de Auditoria do Setor Público**. NBASP 100. Principios Fundamentais de Auditoria. Disponible en: <https://irbcontas.org.br/wp-admin/admin-ajax.php?juwfpisadmin=false&action=wpfd&task=file.download&wpfd_category_id=2108&wpfd_file_id=23155&token=10fcbd8c9e6bcc671ce2abdea877f73b&previ ew=1>. Fecha de Consulta: 20.03.2022

CABRAL, Flávio Garcia. Como o Tribunal de Contas da União tem se comportado ao longo da Constituição de 1988? **A&C – Revista de Direito Administrativo & Constitucional**, Belo Horizonte, ano 21, n. 85, p. 161-183, jul./set. 2021. DOI: 10.21056/aec.v21i85.1579.

CABRAL, Flávio Garcia. O Tribunal de Contas da União é um órgão político? **Revista de Investigações Constitucionais**, Curitiba, vol. 7, n. 1, p. 237-284, jan./abr. 2020. DOI: 10.5380/rinc.v7i1.71868.

CAMARGO, Guilherme Bueno de. **Governança republicana como vetor para a interpretação das normas de direito financeiro**. São Paulo, 2010. 239 f. Tese (Doutorado em Direito) - Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, 2010.

CARVALHO, Fábio Lins de Lessa; RODRIGUES, Ricardo Schneider. O Tribunal de Contas no Brasil e seus congêneres europeus: um estudo comparativo. **A&C – Revista de Direito Administrativo & Constitucional**, Belo Horizonte, ano 18, n. 71, p. 225-248, jan./mar. 2018. DOI: 10.21056/aec.v18i71.844.

CARVALHO, José Murilo de. **A construção da ordem**: a elite política imperial. 4. ed. Rio de Janeiro: Civilização Brasileira, 2003.

CASTRO, Rodrigo Pironti Aguirre de. **Sistema de Controle Interno**: uma perspectiva do modelo de gestão pública gerencial. Belo Horizonte: Fórum, 2007.

CHAGAS, Gabriel Pinheiro; CAMMAROSANO, Márcio. O controle externo da Administração Pública e a tripartição de Poderes. **A&C – Revista de Direito Administrativo & Constitucional**, Belo Horizonte, ano 21, n. 83, p. 97-118, jan./mar. 2021. DOI: 10.21056/aec.v21i83.1148.

COELHO, Hamilton Antonio. O papel dos Tribunais de Contas na busca da efetividade do controle externo. **Revista do Tribunal de Contas do Estado de Minas Gerais**, Minas Gerais, v. 75, n. 2, p. 68-69, abr./jun. 2010.

CONACI - Conselho Nacional de Órgãos de Controle Interno dos Estados Brasileiros e do Distrito Federal. **Diagnóstico da organização e do funcionamento dos órgãos de controle interno dos estados brasileiros e do Distrito Federal**. Brasília: 2009, p. 21. Disponível em: <<http://www.conaci.org.br/produtos/index.php>>. Acesso em: 9 jun. 2011.

COSTA, Frederico Lustosa da. Brasil: 200 anos de Estado; 200 anos de administração pública; 200 anos de reformas. **Revista de Administração Pública**, Rio de Janeiro, v. 42, n. 5, p. 837, set./out. 2008.

COUTINHO, Doris de Miranda; SANTOS, Aline Sueli de Salles. O papel do Tribunal de Contas frente à accountability. **A&C – Revista de Direito Administrativo & Constitucional**, Belo Horizonte, ano 18, n. 72, p. 209-233, abr./jun. 2018. DOI: 10.21056/aec.v18i72.882.

GONÇALVES, Fernando. O controle que o Tribunal de Contas precisa praticar. **Revista do Tribunal de Contas da União**, Brasília, v. 22, n. 49, p. 70, 1991.

GUERRA, Sérgio; HARTMANN, Ivar A. Tribunal de Contas da União: uma análise quantitativa. **A&C – Revista de Direito Administrativo & Constitucional**, Belo Horizonte, ano 20, n. 80, p. 153-171, abr./jun. 2020. DOI: 10.21056/aec.v20i80.1286.

HACHEM, Daniel Wunder; GABARDO, Emerson. El principio constitucional de eficiencia administrativa: contenido normativo y consecuencias jurídicas de su violación. **Cuestiones Constitucionales**, México, n. 39, p. 131-167, 2018.

LOUREIRO, Maria Rita; TEIXEIRA, Marco Antonio Carvalho; MORAES, Tiago Cacique; Democratização e reforma do Estado: o desenvolvimento institucional dos tribunais de contas no Brasil recente. **Revista de Administração Pública**, Rio de Janeiro, v. 43, n. 4, p. 746-748, jul./ago. 2009.

MARQUES NETO, Floriano Peixoto de Azevedo. Os grandes desafios do controle da Administração Pública. In: MODESTO, Paulo (Coord.). **Nova organização administrativa brasileira**. Belo Horizonte: Fórum, 2009.

MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito Administrativo Brasileiro**. 18. ed. São Paulo: RT, 2000.

MISAS ARANGO, et al. **Control Fiscal, modernización y lucha contra la corrupción: experiencias en América Latina**. Colombia: Contraloría General de la Republica, BID, SECAB, Bogotá, 2006. p. 322.

NARANJO GALVES, Rodrigo. **Eficacia del control fiscal en Colombia**. Derecho comparado, historia, macroorganizaciones e instituciones. Bogotá: Ed. Universidad del Rosario, 2007.

NÓBREGA, Theresa C. Albuquerque. A regulação da saúde no Brasil: o controle externo do Tribunal de Contas da União nas unidades do SUS geridas por instituições privadas. **A&C – Revista de Direito Administrativo & Constitucional**, Belo Horizonte, ano 19, n. 77, p. 101-119, jul./set. 2019. DOI: 10.21056/aec.v19i77.1138.

ORGANIZACIÓN INTERNACIONAL DE ENTIDADES FISCALIZADORAS SUPERIORES. INTOSAI. **Declaración de Lima**. 1977. Artículo 1º. Disponible en: <http://doc.contraloria.gob.pe/libros/2/pdf/Declaracion_de_Lima_INTOSAI.pdf>. Fecha de Consulta: 24/07/20.

ORGANIZACIÓN INTERNACIONAL DE ENTIDADES FISCALIZADORAS SUPERIORES. INTOSAI. **Declaración de México**. 2007. Disponible en: <https://www.intosai.org/fileadmin/downloads/documents/open_access/INT_P_1_u_P_10/INTOSAI_P_10_es_2019.pdf>. Fecha de consulta 20.03.2022

ORGANIZACIÓN INTERNACIONAL DE ENTIDADES FISCALIZADORAS SUPERIORES. INTOSAI. **Sinopsis**. 2022. Disponible en: <<https://www.intosai.org/es/acerca-de-nosotros/sinopsis>>. Fecha de consulta: 16.03.2022.

PEDERIVA, João Henrique. Accountability, Constituição e contabilidade. **Revista de Informação Legislativa**, Brasília, v. 35, n. 140, p. 17-39, 1998.

SPECK, Bruno Wilhelm. **Inovação e rotina no Tribunal de Contas da União**: o papel da instituição superior de controle financeiro no sistema político administrativo do Brasil. São Paulo: Fundação Konrad Adenauer, 2000.

VALENCIA-TELLO, Diana Carolina. **O Controle da administração pública no Brasil e na Colômbia**. Curitiba, 2011. Dissertação (Mestrado) – Programa de Pós-Graduação em Direito, Setor de Ciências Jurídicas, Universidade Federal do Paraná, 2011.

VALENCIA-TELLO, Diana Carolina. **Los Modelos de Estado y de Administración Pública**. La globalización del pensamiento jurídico. Bogotá, Tirant, Rosario, 2022a.

VALENCIA-TELLO, Diana Carolina. **La buena administración en el control de la gestión pública**. Análisis del caso Colombiano. Bogotá: Tirant lo Branch, 2022b.

VALENCIA-TELLO, Diana Carolina, HACHEM, Daniel Wunder. The good public administration in the XXI century: Analysis of the Colombian case. **Veredas do Direito**, Belo Horizonte, v.15, n.33, p.101-130, set./dez. 2018.

WEBER, M. **Economía y Sociedad**: Teoría de la Organización Social. v. 4. México: Fondo de Cultura Económica. 1963.