

**UNIVERSIDADE TUIUTI DO PARANÁ**

**DORIVAN ALMEIDA DE SOUZA  
LINDOMAR COSTA DE ALBUQUERQUE**

**O CONTROLE INTERNO COMO INSTRUMENTO DE REDUÇÃO DE  
DESPERDÍCIOS, POSSIBILIDADES DE FRAUDES E  
PRÁTICAS ANTI-ECONÔMICAS**

**IMPERATRIZ - MA  
2009**

DORIVAN ALMEIDA DE SOUZA  
LINDOMAR COSTA DE ALBUQUERQUE

**O CONTROLE INTERNO COMO INSTRUMENTO DE REDUÇÃO DE  
DESPERDÍCIOS, POSSIBILIDADES DE FRAUDES E  
PRÁTICAS ANTI-ECONÔMICAS**

Monografia apresentada ao Programa de Pós-Graduação Lato Sensu em Contabilidade e Controladoria Pública, da Universidade Tuiuti do Paraná, como requisito para o Título de Especialista.

Área de Concentração: Contabilidade Pública

Orientador: Prof. Cesar Alves de Almeida,  
Mestrando

**IMPERATRIZ - MA  
2009**

DORIVAN ALMEIDA DE SOUZA  
LINDOMAR COSTA DE ALBUQUERQUE

**O CONTROLE INTERNO COMO INSTRUMENTO DE REDUÇÃO DE  
DESPERDÍCIOS, POSSIBILIDADES DE FRAUDES E  
PRÁTICAS ANTI-ECONÔMICAS**

Monografia apresentada ao Programa de Pós-Graduação Lato Sensu em Contabilidade e Controladoria Pública, da Universidade Tuiuti do Paraná, como requisito para o Título de Especialista.

Aprovado em: \_\_\_/\_\_\_/\_\_\_\_\_

Nota: \_\_\_\_\_

EXAMINADOR

---

**Professor Cláudio Nogas**

A Deus, nosso Senhor e responsável por todas as nossas vitórias, e ao IBEP que nos proporcionou mais essa conquista.

## AGRADECIMENTOS

A Deus, nosso Pai, sabedor de todas as ciências, capacidades e limitações humanas.

Aos nossos pais, por nunca medirem esforços em nossas formações como pessoas, como cidadãos e como profissionais, sendo sempre nosso porto seguro.

Às nossas esposas, filhos, familiares que souberam nos incentivar a continuar firmes no propósito da formação, seja com atitudes, seja com palavras, seja com paciência.

Aos nossos amigos, colegas de curso, que dividiram conosco o peso da dedicação e perseverança para a conclusão dessa formação.

Ao CRC-MA, que propiciou e a realização desse curso na nossa região e nos incentivou a participar, mostrando-se sempre muito prestativo e cumpridor de suas funções institucionais.

Ao IBEP, pela realização do curso, apresentando-nos excelentes profissionais, e desempenhando com competência e precisão seu papel de formador de profissionais.

“...quero a liberdade, quero o vinho e o pão. Quero ser amizade, quero amor, prazer. Quero nossa cidade sempre ensolarada, os meninos e o povo no poder, eu quero ver...”

*Milton Nascimento*

## RESUMO

A Controladoria, assim como todas as áreas de responsabilidade de uma empresa, seja pública ou privada, deve esforçar-se para garantir o cumprimento da missão institucional e a sua continuidade. Seu papel fundamental, nesse sentido, consiste em coordenar os esforços para conseguir um resultado satisfatório.

Estamos vivendo um profundo processo de transformação decorrente de exigências cada vez maiores dos órgãos controladores da gestão do erário público e também pela sociedade civil cada vez mais atuante e fiscalizadora da aplicação desses recursos. Esse movimento de mudanças está provocando novos e maiores desafios para os gestores públicos, onde a informação tem se tornado cada vez mais estratégica e decisiva e a cada dia que passa a Controladoria consolida-se como a base de sustentação e confiabilidade que os gestores e a sociedade precisam para que a casa pública seja cada vez mais eficiente e atenda às expectativas da coletividade.

Palavras-chave: Contabilidade Pública. Controladoria. Gestão. Controle.

## **ABSTRACT**

The Comptroller, as well as all areas of responsibility of a company, public or private, should strive to ensure compliance with the institutional mission and its continuity.

Your role in this regard is to coordinate efforts to achieve a satisfactory result.

We are experiencing a profound transformation due to increasing demands of regulatory bodies for the management of public funds and also by civil society increasingly active and supervising the application of these resources. This movement of change is provoking new and greater challenges for policy makers, where information has become increasingly strategic, decisive and every day that goes by the Comptroller establishes itself as a base of support and reliability that the managers and the public have for the public house is increasingly efficient and meets the expectations of the community.

**Keywords:** Public Accounts. Comptroller. Management. Control.

## SUMÁRIO

<b>1</b>	<b>INTRODUÇÃO .....</b>	<b>10</b>
<b>2</b>	<b>HISTÓRIA DA CONTROLADORIA.....</b>	<b>13</b>
2.1	SURGIMENTO DA CONTROLADORIA NO MUNDO.....	13
2.2	SURGIMENTO DA CONTROLADORIA NO BRASIL .....	13
<b>3</b>	<b>VALORES ÉTICOS E CONTROLES INTERNOS.....</b>	<b>15</b>
<b>4</b>	<b>CONCEITOS DE SISTEMA DE CONTROLE INTERNO .....</b>	<b>16</b>
4.1	CONCEITOS DE SISTEMAS .....	16
4.2	CONCEITOS DE CONTROLE INTERNO .....	17
4.3	CONCEITOS DE SISTEMA DE CONTROLE INTERNO.....	19
<b>5</b>	<b>OBJETIVOS DO SISTEMA DE CONTROLE INTERNO.....</b>	<b>23</b>
<b>6</b>	<b>CONTROLADORIA PÚBLICA – ASPECTOS LEGAIS .....</b>	<b>26</b>
6.1	LEI DE RESPONSABILIDADE FISCAL .....	26
6.1.1	Punições e Sanções.....	28
<b>7</b>	<b>TIPOS DE CONTROLE.....</b>	<b>31</b>
7.1	CONTROLE PRÉVIO OU <i>A PRIORI</i> .....	31
7.2	CONTROLE CONCOMITANTE OU SIMULTÂNEO.....	32
7.3	CONTROLE SUBSEQÜENTE .....	33
<b>8</b>	<b>AUDITORIA.....</b>	<b>34</b>
8.1	ACCOUNTABILITY .....	36
<b>9</b>	<b>CONCLUSÃO.....</b>	<b>37</b>
	<b>REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS .....</b>	<b>40</b>

## 1 INTRODUÇÃO

Antes do advento da Lei Complementar nº 101 de 04 de maio de 2000, denominada Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), que dispõe sobre normas de finanças públicas voltadas para responsabilidade na gestão fiscal, a ausência de transparência era quase que total, onde, a consequência nunca foi da qualidade do trabalho dos servidores públicos, mas sim da decisão política dos administradores, que só prestavam contas quando a lei assim o exigia.

Com a vinda da LRF, veio ela se tornar definitivamente um instrumento de cidadania, onde, o principal objetivo é possibilitar a total transparência das contas e da administração pública, mesmo contra a vontade de alguns gestores, o que são poucos, graças ao avanço do conhecimento e gestão de informações, permitindo a todo cidadão, exigir que o Estado informe onde e quando ele aplica os recursos públicos, além de exercer também o controle social.

Nesse contexto, o controle interno deixou de ser apenas uma atividade complementar nas instituições públicas e passou a ser uma “ferramenta” de extrema necessidade para o bom andamento dessas instituições.

O controle interno na administração pública, tal como ocorre em qualquer organização, visa identificar os desvios ou problemas ocorridos durante a execução de ações, de modo que possam ser adotadas a tempo as medidas corretivas destinadas a

reorientar processos, na direção dos objetivos inicialmente traçados, tornando-se assim fundamental para o êxito da gestão.

Pode-se buscar o conceito de controle interno nas palavras do Controlador Geral do Estados Unidos, na ocasião da prestação de contas do exercício de 1984, transcritas pelo Ministro do Tribunal de Contas da União, Excelentíssimo Senhor Mário Pacini:

“Plano de organização, métodos e procedimentos adotados pela administração com o propósito de garantir que a utilização dos recursos se encontrem resguardados contra o desperdício, a perda, o uso indevido e o roubo, e que se obtenham, mantenham e se apresentem, equitativamente, dados confiáveis nos relatórios”.

Seu funcionamento permite aos poderes o conhecimento seguro e tempestivo do que estar acontecendo na administração, como estão sendo utilizados os recursos e quais resultados estão sendo obtidos através dos gastos públicos.

Para que o controle interno seja eficaz, é necessário que ele seja apropriado, que funcione constantemente conforme o planejado, e seja gerenciado por um servidor de carreira do órgão, e nunca por ocupantes de cargos de confiança, de livre nomeação e exoneração, para não se tornarem joguetes nas mãos de administradores mal intencionados.

Deve-se observar que, por si só, a elaboração de uma sólida estrutura não se constitui em garantia de eficácia, pois se faz necessário que periodicamente, seja ele avaliado para diagnosticar se as normas estão sendo cumpridas, e ainda, se as mesmas não necessitam de alterações ou de atualizações, diante de possíveis desvios de rota ou no enfrentamento de novas situações.

O controle interno quando exercido de forma imparcial, constituí-se em poderoso instrumento gerencial para dar transparência em toda atividade pública. Com isso, irá possibilitar a responsabilização individual ou coletiva, quando o caso, e facilitará a operacionalização de todos os atos praticados na administração pública.

O princípio da moralidade está intimamente ligado à idéia de probidade, dever inerente do administrador público. Como recorda Lopes (2002). O velho e esquecido conceito de probus - moral - e do improbus administrador público está presente na constituição da república, que pune a improbidade na administração com sanções políticas, administrativas e penais.

A conduta do administrador público em despeito aos princípios norteadores da responsabilidade social e moralidade administrativa, enquadra-se nos chamados atos de improbidade, contemplados recentemente pela Lei nº 10.028, de 19 de outubro de 2000, que altera o Código Penal, e previstos pelo art. 37, § 4º, da Carta Magna promulgada em 05 de outubro de 1988, que dispõe sobre Constituição Federal (CF).

Tal conduta sofrerá sanções como suspensão dos direitos políticos, perda função política, a indisponibilidade dos bens e o ressarcimento ao erário, na forma e graduação previstas em lei, sem prejuízo da ação penal cabível.

Permite ainda, propositura de ação civil pública por ato de improbidade pelo Ministério Público, com base na Lei 8.429, de 02 de junho de 1992 e dispões sobre as sanções aplicáveis aos agentes públicos nos casos de enriquecimento ilícito no exercício de mandato, para que o Poder Judiciário exerça o controle jurisdicional sobre a lesão ou ameaça de lesão ao patrimônio público.

## **2 HISTÓRIA DA CONTROLADORIA**

### **2.1 SURGIMENTO DA CONTROLADORIA NO MUNDO**

Controladoria surgiu no início do século XX nas grandes corporações norte-americanas, com a finalidade de realizar rígido controle sobre todos os negócios das empresas relacionadas, subsidiárias e/ou filiais.

Um significativo número de empresas concorrentes, que haviam proliferado a partir da Revolução Industrial, começaram a fundir no início do século XX, formando grandes empresas, organizadas sob forma de departamentos e divisões, mas com controle centralizado.

### **2.1 SURGIMENTO DA CONTROLADORIA NO BRASIL**

No Brasil, a função do Controller emergiu com a instalação de empresas multinacionais norte-americanas no país. Nessa época, profissionais dessas empresas vinham para ensinar as teorias e práticas Contábeis, desenvolvendo e implantando sistemas de informações que fosse capaz de atender aos diferentes tipos de usuários da Contabilidade, inclusive para manter um adequado sistema de controle sobre as operações dessas empresas.

Apesar da evolução das atribuições do Controller nas organizações, a literatura não tem apresentado uma nítida definição de Controladoria. As diversas abordagens têm seu foco mais voltado às capacidades requeridas para o exercício da função, bem como de suas atribuições nas empresas, do que explicitar o seu verdadeiro significado.

Oliveira (1998, p.19), na tentativa de fazê-lo, diz que “pode-se entender Controladoria como departamento responsável pelo projeto, elaboração, implementação e manutenção do sistema integrado de informações operacionais”.

Kanitz (1976, p.6), “a função da Controladoria não se limita a administrar o sistema contábil da empresa. Explca que, por isso, os conhecimentos de contabilidade e finanças não são mais suficientes para seu desempenho”.

Siegel, Shim e Dauber (1997, p.12-13) afirmam que, “o papel do Controller é diversificado e não compreende somente funções e relatórios contábeis, mas também apoio nas tomadas de decisões”.

Caggiano e Figueiredo (1997, p. 17), diz que, “em virtude da inexistência de uma única teoria que sirva de guia para definição do enfoque a ser dado às informações gerenciais, seu direcionamento serão as necessidades informacionais provenientes do processo de tomada de decisão”.

### 3 VALORES ÉTICOS E CONTROLES INTERNOS

Ético vem de *ethos*, que quer dizer caráter. Ética corresponde ao comportamento moral da humanidade vivendo em sociedade, seja nos relacionamentos familiares, sociais ou profissionais. As normas gerais de convivência de um grupo criam a moral. Portanto, ética é a aplicação da moral e esta varia conforme o grupo social e a época.

No campo das organizações, com ou sem fins lucrativos, é relevante que a instituição possua o seu código de ética como instrumento propulsor de boas práticas, sendo requisito essencial aos controles internos que a integridade das pessoas seja valorizada como forma de institucionalização na cultura da entidade. Não há sistema de controle que resista a ausência generalizada de valores éticos na organização. Os valores éticos da entidade devem ser elaborados e publicados pela organização, com acesso a todos os colaboradores, pois as pessoas tendem a se espelhar nos gerentes em relação às suas atitudes; daí a necessidade de haver o exemplo institucional formalizado.

Problemas como a ausência de estrutura para o fortalecimento dos controles, a falta de segregação de funções e a tolerância em relação a condutas inadequadas, enfraquecem os valores éticos e prejudicam os controles internos. Assim, deve a Administração, por intermédio da Unidade de Controle Interno, identificar, divulgar e disseminar normas de condutas e os valores da instituição. **No entanto, é importante frisar: os valores morais devem ser considerados já como requisito de ingresso na instituição, e não apenas os critérios técnicos e de conhecimentos (grifo nosso).**

## 4 CONCEITOS DE SISTEMAS DE CONTROLES INTERNOS

### 4.1 CONCEITOS DE SISTEMA

A teoria dos sistemas, sob a óptica de seu fundador Von Bertalanffy, no dizer de Catelli (2001, p.36), revela que [...] “é uma nova visão da realidade que transcende os problemas tecnológicos, exige uma reorientação das ciências, atinge uma ampla gama de ciências desde a física até as ciências sociais e é operativa com vários graus de sucesso”.

Sistema, segundo Sanches (SANCHES,1997, p.243), corresponde ao:

“conjunto de partes coordenadas (articuladas entre si) com vista à consecução de objetivos bem determinados. Os objetivos devem ser claramente definidos para que as partes possam ser articuladas de modo a possibilitar o atingimento dos resultados pretendidos. Normalmente um sistema é um subsistema de outro mais abrangente e passível de decomposição em subsistemas menores. Se tomarmos um automóvel como exemplo de sistema, constataremos que ele é um subsistema do sistema frota, que é subsistema do sistema trânsito urbano, etc. Por outro lado ele pode ser decomposto, pelo menos, em subsistema de controle, subsistema propulsor e subsistema de informações. Um sistema só pode funcionar bem na medida em que seus subsistemas operem de modo apropriado, pois a realização de seus objetivos constituem etapas intermediárias para a viabilização dos objetivos do sistema. O sistema maior dentro do qual interage um subsistema específico é denominado de ‘ambiente’. A funcionalidade de um sistema depende, sempre, da apropriada estruturação de seus subsistemas e da harmoniosa articulação entre estes, bem como de que se dê séria consideração às restrições do ambiente. De um modo em geral os sistemas são articulados através de quatro componentes básicas: entradas (‘inputs’), processos (‘throughput’), saídas (‘outputs’) e realimentação (‘feedback’).”

De acordo com Perez Junior (1995, p.28), ainda, “sistema é um conjunto de partes integrantes e interdependentes que, em conjunto, formam um todo unitário com determinado objetivo e efetuam determinada função”.

## 4.2 CONCEITO DE CONTROLE INTERNO

Pode-se apresentar ainda a definição dada por Hely Lopes Meirelles (2007, p. 174): o controle, em tema de Administração, é a faculdade de vigilância, orientação e correção que um Poder, Órgão ou Autoridade exerce sobre a conduta funcional do outro.

É importante observar as definições encontradas em dicionários da língua portuguesa e em técnicos, referente a controle interno:

“Controle – fiscalização exercida sobre as atividades de pessoas, órgãos, departamentos ou sobre produtos, serviços, materiais, etc., para que tais atividades, ou produtos, não desviem das normas e determinações preestabelecidas”.

*(Novo Dicionário Aurélio, Rio de Janeiro, Nova Fronteir)*

“Controle – conjunto de técnicas, procedimentos e comportamentos através das quais os processos, empreendimentos, programas e organização são mantidos direcionados para seus fins e objetivos”.

*(Dicionário de Orçamento, Planejamento e Áreas Afins, Brasília, Prisma)*

Controlar significa comparar o que foi feito com um padrão, com o que deveria ser feito. É um espelho, um parâmetro.

Historicamente, o conceito da palavra controle sempre foi cercado de polêmicas e incompreensões, na medida em que, por diversas vezes, os gestores públicos entendem-no única e exclusivamente como um ato de interferência de profissionais, a bem do serviço público, na sua missão constitucional de verificar falhas e irregularidades – e corrigi-las – em sua administração. Ledo engano, embora para essa finalidade estejam presentes os órgãos de controle externo e interno.

Para que se organizem ações de controle, é indispensável que o ente público tenha uma estrutura administrativa organizada, com funções, atribuições e competências claramente definidas e distribuídas.

Também é importante referir que controle interno não é auditoria. Attie (1998, p. 92) define com propriedade as diferenças entre os controles internos e auditoria:

Às vezes imagina-se ser o controle interno sinônimo de auditoria interna. É uma idéia totalmente equivocada, pois a auditoria interna equivale a um trabalho organizado de revisão e apreciação dos controles internos, normalmente executado por um departamento especializado, ao passo que o controle interno se refere a procedimentos de organização adotados como planos permanentes da empresa.

Há, portanto, nítida separação entre organização dos controles internos e a auditoria.

Os controles internos servem para auxiliar o gestor na busca de sua missão, colocar serviços públicos à disposição da comunidade, tendo em vista a necessidade de conhecimento daquilo que ocorre no Município.

Antes de ser meio de fiscalização, os controles internos têm cunho preventivo, pois oferecem ao gestor público a tranquilidade de estar informado da legalidade dos atos de administração que estão sendo praticados, da viabilidade ou não do cumprimento das diretrizes e metas estabelecidas, possibilitando a correção de desvios da sua administração. Em síntese, os controles internos dão a possibilidade de exercer, realmente, a função de “gestor dos negócios públicos”.

O Controle Interno no âmbito da administração Pública constitui atividade voltada para a determinação, classificação e interpretação dos fenômenos suscetíveis

de expressão quantitativa, além de objetiva avaliação do cumprimento de metas e dos resultados da gestão.

A fim de que a população possa, diretamente ou através do Poder Legislativo, tomar conhecimento da legalidade, legitimidade, efetividade, além da honestidade, conveniência e oportunidade das operações realizadas, e em consequência verificar o modo como os Governantes estão gastando os recursos que lhes são cobrados por meio de impostos, taxas, contribuições ou empréstimos.

Neste contexto apresenta-se a definição de controle interno na Administração Pública que, segundo Hely Lopes Meireles (1997, p. 243), conforme citado abaixo:

“É todo aquele realizado pela entidade ou órgão responsável pela atividade controlada, no âmbito da própria administração. Assim, quaisquer controles efetivados pelo Executivo sobre seus serviços ou agentes é considerado interno, como interno será também o controle do Legislativo ou do Judiciário, por seus órgãos de administração sobre pessoal, e os atos administrativos que pratiquem.”

A expressão “Controle Interno” passou a ser utilizada, como meio de distinguir os controles originados dentro ou pela própria Organização, daqueles de origem externa, como é o caso dos controles impostos pela legislação.

#### 4.3 CONCEITO DE SISTEMA DE CONTROLE INTERNO

O Sistema de Controle Interno representa o conjunto de políticas, normas, métodos e procedimentos administrativos legais adotados pela Organização, para

salvaguardar seus ativos e o patrimônio, bem como possibilitar a adequação e a integridade dos registros e controle das atividades econômicas e sociais.

Pode-se definir o Sistema de Controle Interno somando-se os conceitos de “sistema” e de “controle interno”. É, portanto, o mecanismo de autocontrole da própria Administração, exercido pelas pessoas e Unidades Administrativas e coordenado por um órgão central, organizado, e em parâmetros gerais, por lei local. Consiste a atuação do sistema de controle, em sua essência, na fiscalização que realizam mutuamente as unidades administrativas, cujas funções se encontram organizadas de tal forma que um processo, decisão ou tarefa não possa ser tomado por um setor sem que outro o acompanhe e/ou revise, desde que sem entraves ao processo.

Portanto, sistema é um conjunto composto por partes individuais, que têm uma missão em comum, em que cada parte é peça fundamental para o todo. São exemplos de sistema: uma orquestra, na qual cada instrumento tem uma função, mas com objetivo comum; o corpo humano, em que cada órgão tem a sua importância e funcionamento, sendo parte integrante e necessário à sobrevivência; o motor de um veículo, no qual cada peça tem a sua função para que este funcione. Um sistema sempre pressupõe que seja formado por vários outros subsistemas (por exemplo: sistema respiratório é um subsistema do sistema corpo humano).

A atuação do sistema de controle interno é realizada antes, durante e depois dos atos administrativos, com a finalidade de acompanhar o planejamento realizado, garantir a legitimidade frente aos princípios constitucionais, verificar a adequação às melhores práticas de gestão e garantir que os dados contábeis sejam fidedignos.

Assim, um órgão ou entidade governamental é um sistema aberto que interage com o ambiente. Vale-se de recursos materiais, humanos e tecnológicos, cujo processamento em todas as unidades organizacionais, como compras, licitações, materiais, financeiro, contabilidade, pessoal, atividades meio ou fim, resulte em bens e serviços que são oferecidos à sociedade. Cada unidade e pessoa que nele opera é parte do sistema e depende do trabalho das outras pessoas e unidades. Ocorrendo falha no meio do processo, a qualidade do resultado final será afetada.

O funcionamento do sistema pressupõe a otimização de procedimentos, técnicas e organização dos seus componentes de tal maneira que haja a racionalização dos recursos, desde a entrada, processamento e saída dos serviços postos à disposição da sociedade. Essa otimização pode ser definida como eficiência (sentido restrito, não na concepção de princípio constitucional).

Padoveze (2005, p.14) citando Ackoff diz que “a riqueza produzida por uma corporação é a diferença entre os consumos por ela possibilitados e o seu próprio consumo”. Padoveze define a eficiência como a relação existente entre o resultado obtido e os recursos consumidos para conseguir aquele resultado.

O desafio das organizações governamentais é, nesse sentido, de fazer mais com menos. Para isso, é preciso gerir (planejar, organizar, dirigir e controlar) o seu sistema de controle e de informações de forma mais eficiente, mas também eficaz. Daí a necessidade de a Administração Pública preocupar-se em medir o seu trabalho, os seus resultados, compara-los com parâmetros por meio de mecanismos gerenciais, para que possam ser melhorados.

Uma entidade somente precisa de um sistema de controle porque os interessados, internos e externos, da organização precisam assegurar-se que as operações estão sendo realizadas com eficiência, eficácia e efetividade, garantindo o cumprimento das finalidades da instituição. Uma pequena empresa individual, em que o proprietário domina todas as operações, não necessita de um sistema de controle interno; todavia, à medida que a empresa cresce e suas operações ficam complexas, é preciso garantir a eficiência e eficácia em todos os processos internos, por meio da organização de um sistema de controle.

As bibliografias consultadas apresentam semelhanças ao definirem controle interno. O Comitê de Procedimentos de Auditoria do Instituto Americano de Contadores Públicos Certificados, citado por William Attie (1992, p.197), define controle interno como:

“plano de organização e o conjunto coordenado dos métodos e medidas, adotados pela empresa, para proteger seu patrimônio, verificar a exatidão e a fidedignidade de seus dados contábeis, promover a eficiência operacional e encorajar a adesão à política traçada pela administração”.

Um sistema de controle interno deve ser planejado para ser eficiente. Deve também sempre levar em consideração que os operadores dos processos internos são as pessoas. Não se concebe um sistema de controle interno para as máquinas, mas, sim, destinado às pessoas. E estas, por sua vez, estão sujeitas a falhas, propositais ou não. Assim, além da necessidade da política de recursos humanos, que propicie a fidelidade das pessoas à organização, desde o comportamento ético – que deve ser objeto de análise na admissão – passando pelo sistema de remuneração, benefícios, possibilidades de oferecer segurança e crescimento profissional e pessoal, também é

preciso prever meios pelos quais os erros e as fraudes possam ser encobertos, criando-se mecanismos para impedi-los e identificá-los.

## **5 OBJETIVOS DO SISTEMA DE CONTROLE INTERNO**

Os objetivos específicos do controle devem ser identificados ou desenvolvidos para cada atividade da organização, bem como apropriados, abrangentes, razoáveis e integrados aos seus objetivos gerais.

Com base nos conceitos de controle até aqui citados, pode-se indicar cinco objetivos principais dos sistemas de controle nas organizações em geral e, especialmente, na Administração Pública, adaptando-se o proposto por Edelman e Aparício (1992).

O primeiro objetivo é o de proteger os ativos da organização dos erros intencionais ou não e das irregularidades que se possam produzir. Podem ocorrer diversas formas de omissões nos procedimentos, inadequações, cálculos errados e etc.

Além disso, em toda organização existe a possibilidade permanente de fraudes, malversações dos recursos, uso indevido de bens ou qualquer ato de abuso dos bens da organização, tanto por terceiros como por funcionários. O sistema de controle deve estabelecer um conjunto de normas que impeça impropriedades ou, pelo menos, assegure a rápida detecção dessas situações.

Como segundo objetivo, tem-se a obtenção de informações corretas e seguras que permitam a tomada de decisões acertadas tanto no âmbito interno como no

externo. Na Administração Pública, isto visa à realimentação de informações para a correção de políticas públicas.

O terceiro objetivo é o de conseguir adesão às políticas gerais da organização. É preciso que os recursos e as pessoas estejam engajadas nas políticas gerais da organização, promovendo uma melhor combinação de esforços.

O quarto objetivo visa a atingir as metas e programas da organização. Ou seja, o controle deve procurar levar a organização a atingir os fins que justificam a sua existência como instituição. Na Administração Pública, esse fim é o interesse público manifestado via sistema democrático.

Finalmente, o quinto e último grande objetivo é promover a eficiência e eficácia nas operações da organização por meio de uma utilização racional dos recursos disponíveis. Esse objetivo está vinculado com todos os anteriores. A proteção dos ativos da organização aliada a um conjunto de informações corretas e seguras, a adesão às políticas gerais e o cumprimento de metas e programas levam a uma utilização mais racional e, portanto, mais eficiente dos recursos.

A CF/88 estabelece o caput do art. 70:

A fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial da União e das entidades da Administração Direta e Indireta, quanto à legalidade, economicidade, aplicação de subvenções e renúncia da receita, será exercida pelo Congresso Nacional, mediante controle externo e pelo sistema de controle interno de cada Poder.

No seu art. 74, a CF/88 assim define os objetivos do Controle Interno:

Art. 74 - O poder Legislativo, Executivo e Judiciário manterão, de forma integrada, sistema de controle interno com a finalidade de:

I - avaliar o cumprimento das metas previstas no plano plurianual, a execução de programa de governo e os orçamentos da União;

II - comprovar a legalidade e avaliar os resultados quanto à eficácia e eficiência da gestão orçamentária, financeira, patrimonial, nos órgãos e entidades da administração federal, bem como a aplicação de recursos públicos por entidades de direito privado;

III - exercer o controle das operações de crédito, avais e garantias, bem como dos direitos e deveres do Estado;

IV - apoiar o controle externo no exercício de sua missão institucional.

O controle é uma função muito importante dentro da Administração Pública. Sem controle, as metas não são corrigidas, os objetivos fundamentais muitas vezes ficam colocados em segundo plano, há desperdício e inadequação no uso dos recursos. Além disso, quando prevalece a má-fé dos gestores, traduz-se num maior esforço da sociedade para arcar com os custos dessas impropriedades.

O controle da Administração Pública surge dessa necessidade de correção de rumos frente aos interesses da sociedade, que foram legitimados nas propostas dos candidatos vencedores nas eleições, e da obrigação ética de utilização regular dos recursos públicos.

O sistema de controle interno verifica o cumprimento das próprias atividades exercidas pelos seus órgãos, objetivando mantê-las legítimas (atender a todos os princípios constitucionais).

Os objetivos do sistema de controle interno, além de comprovar a legitimidade dos atos, devem estar sempre alinhados com os objetivos da organização. O sistema de controle não é um fim, mas um meio. Toda entidade, com fins lucrativos ou não,

possui uma razão de existir, uma missão. Ainda que as instituições possuam semelhanças, nunca são iguais; logo, um sistema de controle interno nunca será igual a outro, em que pese sempre haver objetivos e controles comuns.

O sistema de controle nasce, cresce, se aprimora e pode vir a morrer junto com a instituição. Ele está dentro da instituição. As organizações existem para as pessoas e são movimentadas também por pessoas. Nessa acepção, é natural entender-se que os sistemas de controles objetivam trabalhar os processos de forma eficiente e eficaz em função destas. Ao aceitarmos isso como verdade, fica mais fácil entendermos por que sistemas complexos de processamento de dados ou mesmo a inserção de familiares na organização não garantem operações isentas de problemas.

## **6 CONTROLADORIA PÚBLICA – ASPECTOS LEGAIS**

### **6.1 LEI DE RESPONSABILIDADE FISCAL**

A CF/88 tornou obrigatório alguns instrumentos básicos de planejamento, e a LRF reúne em um único dispositivo normas de Planejamento, Orçamento, Receita, Despesa, Dívida Pública e Endividamento. É uma lei que busca principalmente o Controle dos atos da Administração Pública.

O intuito da LRF é a gestão fiscal responsável, que deverá ocorrer mediante cuidadoso planejamento, cuja execução busque o equilíbrio das contas públicas, a

prevenção de riscos, a correção de desvios verificados em sua execução, o cumprimento das metas propostas, e principalmente a transparência de todos os atos da Administração Pública.

A LRF foi editada para regulamentar os artigos 163, 165, 167e 169 da CF/88.

Esta Lei é dirigida:

- a) Aos Entes Políticos (União, Estados-Membros, Distrito Federal e Municípios);
- b) Aos três Poderes que exercem as funções Executiva, Legislativa e Judiciária;
- c) A todos os Órgãos da Administração Direta e Indireta (Autarquia, Fundações e Fundos);
- d) A todas as Estatais controladas e dependentes (assim entendidas as que recebem, do órgão Político a que estão vinculadas, recursos financeiros para o custeio);
- e) Ao Ministério Público; e,
- f) Aos Tribunais de Contas (da União, dos Estados e dos Municípios – onde houver – como a cidade de São Paulo).

### 6.1.1 Punições e Sanções

Até o presente momento foi tratado do controle interno buscando embasamento na legislação. Para tanto, o que se observou foi a inserção do tema pela Lei 4320, de 17 de março de 1964 que Estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal, e posteriormente a institucionalização pela CF/67. Recentemente, na CF/88, verificou-se a ratificação de suas finalidades, institucionalização e estruturação dentro dos respectivos poderes.

Entretanto, até o momento, não foram tratadas formas de punições ou sanções aos responsáveis pelos poderes pela não criação do sistema de controle interno. A legislação, apesar de farta sobre a matéria, foi negligente no que diz respeito a penalidades pela não formalização do controle interno.

A chegada da LRF também não trouxe penalidades ou sanções específicas ao administrador do poder. Entretanto é necessário analisar o parágrafo único do artigo 54 dessa lei, que trata da matéria, como transcrito abaixo:

“Art. 54. Ao final de cada quadrimestre será emitido pelos titulares dos poderes e órgãos referidos no artigo vinte Relatório de Gestão Fiscal, assinado pelo:

...

Parágrafo único. O relatório também será assinado pelas autoridades responsáveis pela administração financeira e pelo Controle Interno, bem como por outras definidas por ato próprio de cada poder ou órgão referido no artigo vinte”.

Nesse artigo, que compõe a “Seção IV – Do Relatório de Gestão Fiscal”, o legislador apresenta os responsáveis pelas assinaturas que acompanharão o Relatório de Gestão Fiscal (RGF). Já no parágrafo único insere ao controle interno a solidária responsabilidade de também assinar o RGF. Surge então a exigência legal, subentendida, da estruturação do sistema de controle interno, onde o administrador implementa o seu respectivo controle interno e, posteriormente, consolida o sistema de controle interno.

Voltando à discussão sobre sanções ou penalidades previstas sobre a ausência de uma estrutura de controle, não é possível deixar de fazer referência ao artigo 5º, e seus incisos, da Lei 10.028/00. Como visto, nas legislações analisadas até o momento, não há uma penalidade específica, porém, regra essa lei uma penalidade indireta à não criação do sistema de controle interno. Vê-se a seguir o que diz o artigo:

“Art. 5º. Constitui infração administrativa contra as leis de finanças públicas”:

I – deixar de divulgar ou de enviar ao Poder Legislativo e ao Tribunal de Contas o relatório de gestão fiscal, nos prazos e condições estabelecidos em lei;

...

§ 1º A infração prevista neste artigo é punida com multa de trinta por cento dos vencimentos anuais do agente que lhe der causa, sendo o pagamento da multa de sua responsabilidade pessoal.

§ 2º A infração a que se refere este artigo será processada e julgada pelo Tribunal de Contas a que competir a fiscalização contábil, financeira e orçamentária da pessoa jurídica de direito público envolvida.

Nota-se que o artigo não trata diretamente sobre a criação da estrutura de controle. Contudo, se esse artigo for analisado em conjunto com o parágrafo único do artigo 54 da LC 101/00, tem-se que o RGF deve conter a assinatura do controle interno, o que pressupõe a necessidade de uma estrutura.

Então, se não há uma estrutura que cumpra o papel controlador, o item assinatura não faz parte do RGF.

Ao repassar o artigo citado, chega-se aos parágrafos primeiro e segundo, os quais prevêm, multa ao órgão instituidor da penalidade.

Dando continuidade à abordagem feita à temática de controle interno dentro da LC 101/00, menciona-se o artigo 59.

Art. 59. O Poder Legislativo, diretamente ou com o auxílio dos Tribunais de Contas, e o sistema de controle interno de cada Poder e do Ministério Público, fiscalizarão o cumprimento das normas desta Lei Complementar, com ênfase no que se refere a:

I - atingimento das metas estabelecidas na lei de diretrizes orçamentárias;

II - limites e condições para realização de operações de crédito e inscrição em Restos a Pagar;

III - medidas adotadas para o retorno da despesa total com pessoal ao respectivo limite, nos termos dos arts. 22 e 23;

IV - providências tomadas, conforme o disposto no art. 31, para recondução dos montantes das dívidas consolidada e mobiliária aos respectivos limites;

V - destinação de recursos obtidos com a alienação de ativos, tendo em vista as restrições constitucionais e as desta Lei Complementar;

VI - cumprimento do limite de gastos totais dos legislativos municipais, quando houver.

Dentre as inovações trazidas pela LRF, faz-se referência à ampliação e melhora da ação do controle substantivo, confirmando a necessidade de controle interno ativo.

No que cabe aos municípios, a legislação tratou de forma geral o controle interno, facultando aos mesmos, suplementar as legislações federal e estadual, visando à adequação dentro de suas realidades. Daí vem que em municípios que possuem

sistema de controle interno, existe uma legislação específica regulamentando as finalidades, estrutura, obrigações e responsabilidades.

## **7 TIPOS DE CONTROLE**

São três os tipos de controle interno: controle prévio ou *a priori*, controle concomitante ou simultâneo e controle subsequente ou *a posteriori*.

### **7.1 CONTROLE PRÉVIO OU A PRIORI**

O controle prévio pressupõe uma análise prévia do ato antes de o mesmo produzir os seus efeitos, evitando-se que se cometa erros e desmandos.

Segundo Ilvo Debus (2006, p. 160), pode-se afirmar que:

O controle prévio visa à correta aplicação das normas de administração financeira e orçamentária, com ênfase nos aspectos de legalidade, classificação da despesa, existência de saldos e a correta utilização e preenchimento dos formulários.

Esse tipo de controle interno antecede ou prepara a execução do recurso, priorizando a organização dos documentos e o cumprimento dos pré-requisitos necessários para formalização dos processos.

## 7.2 CONTROLE CONCOMITANTE OU SIMULTÂNEO

O controle concomitante é o que alguns autores chamam de controle preventivo. É o controle que se implementa no acompanhamento da execução orçamentária e, ainda, na fiscalização dos programas de governo durante a sua execução.

Esta modalidade de controle é de responsabilidade dos órgãos de contabilidade, com base nos registros dos fatos, apresentado em relatórios contábeis periódicos.

A principal ação de controle concomitante é a conformidade diária que, segundo Ilvo Debus (2006, p. 160):

Consiste na confrontação da documentação comprobatória existente nos processos da despesa, com os registros correspondentes no Siaf. A conferência é feita diariamente pela própria UG, a quem compete atestar que para todos os lançamentos efetuados, existe a documentação hábil exigida pelas normas aplicáveis ao caso.

A conferência dos processos pode receber conformidade sem restrição, quando os registros no sistema estiverem de acordo com a documentação, ou com restrição, quando for constatada a falta ou divergências de registros de informações.

Existe ainda a conformidade contábil, que consiste na conferência, pelo setorial de contabilidade de cada órgão ou entidade, com o objetivo de assegurar o fiel e tempestivo registro dos dados contábeis inseridos pela Unidade Gestora (UG) no sistema de informações.

### 7.3 CONTROLE SUBSEQÜENTE

O controle posterior visa a análise posterior do ato administrativo.

Buscando-se confirmá-lo, corrigi-lo ou desfazê-lo, contém as últimas fases do controle, executadas através das Tomadas ou Prestações de Contas e, ao término do exercício, mediante procedimento de Auditoria.

Tomada de Contas como o processo preparado pelo órgão da contabilidade analítica da Administração direta, referente aos atos de gestão orçamentária, financeira e patrimonial, e a guarda de bens e valores públicos sob a responsabilidade de determinado gestor ou agente responsável.

A Tomada de Contas pode ser:

- a) anual, quando levantada ao final do exercício financeiro;
- b) especial, quando se verifica que ocorreu malversação dos recursos públicos ou quando se verifica que determinada conta não foi prestada pelo responsável, no prazo e na forma especificada;
- c) extraordinária, levantada quando ocorrer a extinção, dissolução, transformação, fusão ou incorporação de UG, ou de um Ministério ou Órgão.

Prestação de Contas é o processo organizado pelo próprio agente responsável pelos órgãos de contabilidade analítica das entidades da Administração indireta, referente aos atos de gestão praticados pelos respectivos dirigentes.

A Prestação de Contas pode ser anual, quando levantada ao final do exercício financeiro ou extraordinária, quando ocorrer a extinção, dissolução, transformação, fusão ou incorporação, liquidação ou privatização de entidade da Administração Indireta, inclusive fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público federal.

## **8 AUDITORIA**

Mediante regulamentação governamental sobre o funcionamento do mercado financeiro, estabeleceu-se pela Lei nº 4.728, de julho de 1965, que dispõe sobre Disciplina o mercado de capitais e estabelece medidas para o seu desenvolvimento, a obrigatoriedade da prática da Auditoria Governamental no Brasil.

O acervo jurídico que disciplina a prática da Auditoria no Brasil é significativo.

A área pública controlada inclui todos os órgãos da administração direta, assim como aqueles que se classificam como “órgãos de administração indireta”: as empresas públicas, as sociedades de economia mista, as fundações geridas pelo Estado e as autarquias. Todas as pessoas responsáveis por valores e ativos públicos ficam sujeitas à Auditoria do Tribunal.

Ao longo da história, os instrumentos jurídicos vêm aperfeiçoando o Controle dos recursos públicos. Entretanto, o processamento desse Controle no Setor no Público não vem dando as respostas almejadas, ou seja, não vem apoiando o processo de

mudanças de uma cultura burocrática para uma cultura gerencial, que fortaleça a delegação, o atendimento ao cidadão, a racionalidade no modo de fazer.

Muito embora possam ocorrer inspeções in loco, o controle externo do TCU, TCE e interno formais/burocráticos baseiam-se, sobretudo, em inquéritos formais sobre o conteúdo de relatórios contábeis e documentação de auditoria.

Uma vez que a distribuição de poderes entre os três ramos de governo favoreceu o Executivo e reduziu a força do Legislativo, o TCU e TCE tiveram suas funções profundamente prejudicadas. Não há dúvida de que a eficácia de qualquer controle requer a autonomia do controlador diante do controlado.

No exercício de suas atribuições o controle externo e interno formal/legal tem, no máximo, verificada a probidade formal dos administradores públicos no uso do dinheiro dos contribuintes. Desse controle pouco se conclui quanto a:

- a) eficiência com que uma organização empregou os recursos públicos;
- b) eficácia no alcance das metas;
- c) efetividade dos órgãos públicos no atendimento às necessidades das clientelas;
- d) justiça social e política, na distribuição de custos e benefícios.

É na perspectiva de atender a esses anseios que os Órgãos de controle atuam.

## 8.1 ACCOUNTABILITY

Não podemos ignorar a relação direta entre auditoria, controle interno e a Qualidade Total. A dificuldade em definir qualidade no âmbito governamental é a de definir e mensurar as necessidades presentes e as futuras dos usuários, de forma que a gestão pública possa ser racional e adequadamente planejada para atendê-las.

Assim, o gestor deve planejar, organizar, dirigir e controlar os recursos postos à sua disposição, devendo, sobre esta gestão, prestar as devidas contas (*accountability*).

*Accountability* significa o dever de prestar contas sobre a gestão. Koliver (2005, p.17) afirma que “sabidamente, a palavra *accountability* deriva, precisamente, de *Accounting*, ou seja, de Contabilidade”.

Na Administração Pública é ainda mais forte do que na iniciativa privada o conceito de prestação de contas sobre a gestão, já que sempre são geridos recursos de terceiros, nunca próprios. O dever de prestar contas é inerente a toda atividade pública (CF/88, art. 70) e, sendo assim, é de extrema importância os meios postos à disposição ou a serviço da sociedade, para o exercício do controle do poder. Daí surge o conceito de *accountability*, que se aplica à gestão governamental.

Para Nakagawa (1993, p.17), *accountability* é “a obrigação de prestar contas dos resultados obtidos, em função das responsabilidades que decorrem de uma delegação de poder”.

Nas organizações públicas, todos os que guardam e administram bens ou rendas têm o dever de prestar contas sobre essa responsabilidade. É forte a necessidade de instrumentos de controle para aferir a correta utilização dessa responsabilidade, analisada por UG, programas e ações de governo, bem como pelos seus gerentes. Mais do que uma necessidade, o controle sobre as prestações de contas públicas é um dever.

## **9 CONCLUSÃO**

Como afirma Hely Lopes Meirelles, “controle é a faculdade de vigilância, orientação e correção que um Poder, órgão ou autoridade exerce sobre a conduta funcional do outro”.

Com o advento da Constituição Federal de 1988, o artigo 74, § 2º, ao atribuir ao cidadão, partido político, associação ou sindicato, competência para denunciar ilegalidade ou irregularidades perante os Tribunais de Contas, privilegiou a cidadania e fez todos os cidadãos tornarem-se responsáveis pela coisa pública.

Fator primordial para um bom funcionamento desse setor, é o autocontrole, como tratado na Súmula 473 do Supremo Tribunal Federal, onde “A administração pode anular seus próprios atos quando eivados de vícios, que os tornam ilegais, porque deles não se originam direitos, ou revogá-los por motivo de conveniência e oportunidade, respeitados os direitos adquiridos, e ressalvada, em todos os casos, a apreciação judicial”.

Para que o Controle Interno seja eficaz, é necessário que ele seja apropriado, que funcione constantemente conforme o planejado, e seja gerenciado por um servidor de carreira do órgão, e nunca por ocupantes de cargos de confiança, de livre nomeação e exoneração, para não se tornarem joguetes nas mãos de administradores mal intencionados.

Deve-se observar que, por si só, a elaboração de uma sólida estrutura não se constitui em garantia de eficácia, pois se faz necessário que periodicamente, seja ele avaliado para diagnosticar se as normas estão sendo cumpridas, e ainda, se as mesmas não necessitam de alterações ou de atualizações, diante de possíveis desvios de rota ou no enfrentamento de novas situações.

O controle interno quando exercido de forma imparcial, constitui-se em poderoso instrumento gerencial para dar transparência em toda atividade pública. Com isso, irá possibilitar a responsabilização individual ou coletiva, quando o caso, e facilitará a operacionalização de todos os atos praticados na administração pública.

Antes do advento da Lei de Responsabilidade Fiscal – LRF, a ausência de transparência era quase que total, onde, a consequência nunca foi da qualidade do trabalho dos servidores públicos, mas sim da decisão política dos administradores, que só prestavam contas quando a lei assim o exigia.

Com a vinda da LRF, veio ela se tornar definitivamente um instrumento de cidadania, onde, o principal objetivo é possibilitar a total transparência das contas e da administração pública, mesmo contra a vontade de alguns gestores, o que são poucos, graças ao avanço do conhecimento e gestão de informações, permitindo a todo

cidadão, exigir que o Estado informe onde e quando ele aplica os recursos públicos, além de exercer também o controle social.

Como postura preventiva, poderá impedir que sejam realizadas operações em desacordo com os planos estabelecidos; proporcionar uma racionalização na aplicação dos recursos públicos; evitar que sejam praticados atos em desacordo com as disposições legais e regulamentares; proporcionar tranquilidade ao governante pela constante ação de vigilância sobre as operações desenvolvidas.

## REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília: Senado federal, Subsecretária de Edições Técnicas 2002.

\_\_\_\_\_. **Projeto de Lei do Balanço Social**. nº 3.116 de 14 de maio de 1997. Dispõem sobre o Balanço social.

CREPALDI, Silvio Aparecido, **Contabilidade Gerencial: Teoria e Prática**. São Paulo: Atlas, 1998.

DIAS, Genebaldo Freire. **Educação Ambiental: princípios e práticas**. São Paulo: Gaia, 1992.

EDELMAN, Hugo e APARÍCIO, Rafael **El Control Interno em las empresas del Estado**, 2a Ed. Montevideo, Programa Nacional de Desburocratization, 104p, 1992.

FREIRE, Fátima de Souza; SILVA, César Augusto Tibúrcio. **Balanço Social**. São Paulo : Atlas, 2001.

GIL, Antônio Carlos. **Métodos e Técnicas de Pesquisa Social**. São Paulo: Atlas, 1999.

MEIRELLES, Hely Lopes – **Direito Administrativo Brasileiro** – Malheiros – 27ª Edição – São Paulo – 2002.

KROETZ, César Eduardo Stevens. **Balanço Social, Teoria a Prática**. Atlas, São Paulo: 1 ed. 2000.

KOLIVER, Olivio. **A Contabilidade e a Controladoria, Tema Atual e de Alta Relevância para a Profissão Contábil**. Porto Alegre: CRCRS, 2005.

LAROSA, Marco Antônio. **Como produzir uma monografia passo a passo... siga o mapa da mina**. Rio de Janeiro: 4º ed. Wak, 2005.

LONGARAY, André Andrade, et. al. **Como Elaborar Trabalhos Monográficos em Contabilidade: Teoria e Prática**. São Paulo: Atlas, 2003.

NAKAGAWA, Masayuki. **Introdução à controladoria: conceitos, sistemas, implementação**. São Paulo: Atlas, 1993.

OLIVEIRA, José Arimatés de. **Responsabilidade social em pequenas e médias empresas**. Revista de Administração de Empresas. v. 24, n. 4, p. 203-210, out./dez. 1984.

PAIVA, Paulo Roberto de. **Contabilidade Ambiental**. São Paulo: Atlas, 2003.

TINOCO, João E. P. **Balço Social: uma abordagem da transparência e da responsabilidade.** São Paulo: 2001.

TORRES, Ciro. **Um pouco da História do Balço Social.** [www.balancosocial.org.br](http://www.balancosocial.org.br). Acesso em 10 jun/2006.

**Sites consultados:**

ETHOS, Instituto de Empresas e Responsabilidade Social. **Guia de elaboração de relatório e balanço anual de responsabilidade social empresarial.** [www.ethos.org.br.htm](http://www.ethos.org.br.htm) Acesso 10 jun/2006.

[www.balancosocial.org.br](http://www.balancosocial.org.br). Acesso 10 jun/2006.

IBASE – Instituto Brasileiro de Análises Sociais e Econômicas  
[www.ibase.org.br](http://www.ibase.org.br). Acesso 10 jun/2006.

PLANALTO CENTRAL – Presidência da República – Leis

[www.planalto.gov.br](http://www.planalto.gov.br)