

**CONTABILIDADE ÉTICA OU CORRUPÇÃO:
A METACONTABILIDADE EM DISCUSSÃO**

Fernando de Jesus

RESUMO: Este artigo possui como objetivo discutir sobre o papel da ciência contábil em um momento grave no Brasil relacionado com a corrupção. A metacontabilidade pode ser instrumento útil no entendimento do processo contábil de cometimento de crime de corrupção, em razão da racionalidade no cometimento deste tipo criminal. A mudança do objetivo primordial da contabilidade, que passou de somente registrar operações tendo em vista a revolução da tecnologia de informação, passando a ser fonte de informações confiáveis trouxe a necessidade do contabilista, pensar com seriedade para a sua responsabilidade ética para com a sociedade. O crescente volume de denúncias de corrupção e conseqüente investigação de casos escandalosos (Operação Lava Jato) estão trazendo, à superfície, a importância que a contabilidade possui como instrumento de prevenção e apuração de casos de corrupção. A coleta de dados foi qualitativa (livros, artigos, sites) e o método utilizado foi o dedutivo e fenomenológico. Conclui-se assim, que a metacontabilidade pode ser útil na prevenção e investigação de casos de corrupção, em razão de que busca revelar a intencionalidade dos autores deste tipo criminal.

UNITERMOS: Contabilidade e corrupção. Metacontabilidade. Custo de corrupção. Corrupção. Ética contábil.

1. INTRODUÇÃO

A corrupção é um tema em evidência nos dias atuais, porém a importância do assunto não é tão recente. O político e historiador Salustio (86-35 a.C.) resumiu desta forma a contínua decadência do Império Romano: “Em Roma, tudo está à venda”.

O Brasil está enfrentando situações relacionadas à corrupção que surpreendem os próprios governantes de forma a ficarem paralisados com o surgimento de inúmeras denúncias.

A operação Lava Jato é a maior investigação de corrupção e lavagem de dinheiro, que o Brasil já teve. Estima-se que o volume de recursos desviados dos cofres da Petrobras, maior estatal do país, esteja no valor em torno de bilhões de reais. Soma-se a isso a participação econômica e política dos suspeitos de participar do esquema de corrupção, que envolve a companhia.

No primeiro momento da investigação, desenvolvido a partir de março de 2014, na Justiça Federal em Curitiba, foram investigadas e processadas quatro organizações criminosas lideradas

por doleiros, que são operadores do mercado paralelo de câmbio, sendo obtidas vinculações com operações de lavagem de dinheiro. Depois, o Ministério Público Federal recolheu provas de um imenso esquema criminoso de corrupção envolvendo a Petrobras.

Nesse esquema, que dura no mínimo dez anos, grandes empreiteiras organizadas em cartel pagavam propina para altos executivos da estatal e outros agentes públicos. O valor da propina variava de 1% a 5% do montante total de contratos bilionários superfaturados. Esse suborno era distribuído por meio de operadores financeiros do esquema, incluindo doleiros investigados na primeira etapa (MINISTÉRIO PÚBLICO FEDERAL, 2017).

O tema da corrupção é um assunto recorrente, embora ainda não tenham sido tomadas medidas pontuais para o efeito dissuasório, isto é, bloqueios para que as pessoas que por acaso decidam pela corrupção tenham uma grande possibilidade de serem responsabilizadas e penalizadas de forma exemplar. Ainda estão sendo discutidas medidas com a finalidade de enfrentar com melhores métodos a corrupção.

A implantação de controles internos eficazes e a utilização frequente de auditorias internas ou externas ainda não constituem prioridades. Sendo assim, a arquitetura organizacional de prevenção, a agilidade na apuração e a punição para os autores são muito lentas, em relação ao poder necessário para gerar efeito inibidor às pessoas que planejam cometer o delito de crime de colarinho-branco.

A palavra corrupção origina-se do latim *corruptione*, que significa o ato ou efeito de corromper, decompor, perverter, desintegrar, ocorrendo assim a progressiva desintegração de um ser, através da ação de fatores externos ou internos, que levam a destruição total (NOVO DICIONÁRIO AURÉLIO DA LÍNGUA PORTUGUESA, 1986).

Grande parte da criminalidade foi durante muito tempo explicada, pela pobreza dos membros das classes sociais mais desfavorecidas, ideia esta originária da primitiva sociologia criminal, principalmente centralizada na vida camponesa. A Revolução Industrial e a urbanização acelerada trariam profundas modificações no estudo da Criminologia.

O afastamento da miséria como causa de todas as infrações e crimes foi marcada no pensamento de Aristóteles, para quem os crimes mais graves são causados pelo excesso, não pela necessidade. Há crimes cujo motivo é a necessidade. Mas a necessidade não é a única motivação para o crime; os homens desejam porque querem satisfazer alguma paixão que está presente em sua visão de mundo. Muitos anos mais tarde essa ideia será expressa em *Utopia*, de Sir Thomas

Moore (1478-1535), que criticou o comportamento dos grandes proprietários do séc. XVI por converterem em pastagens terras férteis, impedindo o seu cultivo, o que estaria na origem de futuros roubos e mendicância, no pensamento de autores iluministas (JESUS, 2008).

Acredita-se que os delinquentes não variam em função do tempo; apenas agem em ambientes e momentos históricos diversos. Somente no séc. XIX começa a surgir claramente a distinção teórica entre uma criminalidade antes tipicamente rural, essencialmente violenta, por oposição à urbana, constituída essencialmente por furtos e crimes inteligentes. Englobam estes últimos os abusos de confiança, as denominadas características pessoais, as quais se caracterizariam já pelas dificuldades sentidas pela justiça na sua punição, principalmente, pela concepção comunitária de que os negócios implicam necessariamente a prática de algumas irregularidades, as quais não devem ser vistas como atos criminalmente puníveis, mas como necessários à continuidade da operacionalidade comercial.

A corrupção poderá apresentar-se de forma tangível ou intangível, tais como:

- a) Forma tangível - são as que usam o dinheiro de maneira objetiva e material, por exemplo: propinas pagas a funcionários encarregados pelas compras da entidade, corrupção para não serem aplicadas multas, corrupção fiscal para redução ou eliminação do imposto a pagar, venda de notas fiscais frias, superfaturamento de obras.
- b) Forma intangível - são as que usam algum favorecimento ou benefício de forma que o dinheiro não é utilizado diretamente, mas existe um benefício monetário indireto, por exemplo: compartilhamento de informações privilegiadas, contribuições políticas de favorecimento, fraude no controle de qualidade, aceite de obras concluídas com baixa qualidade.

Podemos notar que o legislador deixou claro, em relação à corrupção no atual Código de Ética do Contador (2017), o seguinte:

Art. 3º - No desempenho de suas funções é vedado ao Profissional da Contabilidade:
VIII – concorrer para a realização de ato contrário à legislação ou destinado a fraudá-la ou praticar, no exercício da profissão, ato definido como crime ou contravenção;
IX – solicitar ou receber do cliente ou empregador qualquer vantagem que saiba para aplicação ilícita;

Segundo Nye (1967), a corrupção poderia ser definida como um comportamento que se desvia dos deveres legais e formais de uma função devido a interesses privados (pessoais, familiares, grupo fechado), de natureza pecuniária ou não. Distinguiu ainda três conseqüências da corrupção, que são:

- a) Efeitos no desenvolvimento econômico;
- b) Na integração nacional;
- c) Na capacidade do governo em implantar seus planos e controlar os agentes econômicos.

A pessoa que possui o pensamento de se corromper irá analisar se os prováveis benefícios líquidos advindos deste ato irão superar os custos líquidos prováveis, e qual o seu custo marginal de prosseguir na atividade corrupta. Como exemplo, pode-se citar a apropriação de um agente fiscal dos impostos que seriam recolhidos, já que as probabilidades de que seja descoberto e punido sejam nulas. Sendo assim, significa que o ato de corromper é um ato racional, planejado, com objetivos e fins definidos e oportunos, pelo cargo ou função de que um indivíduo exerce.

Em relação a imputabilidade criminal, não poderíamos nos deter apenas na responsabilidade criminal das pessoas físicas, mas também chamar a atenção para a responsabilidade das pessoas jurídicas. Atualmente, com a sociedade que estamos vivendo, as pessoas jurídicas deverão aparecer também como delinqüentes. A sujeição criminal ativa da pessoa jurídica nunca foi muito desatenta no Direito; com a desmistificação do falso mito *societas delinquere non potest*, muito mais do que um testemunho da realidade, colabora com a admissão do princípio jurídico dito anteriormente (ROTHENBURG, 1997). Exemplifica-se como a Petrobrás está sendo acionada em processos nos Estados Unidos, em razão dos prejuízos causados aos investidores naquele país.

O processo de enriquecimento das pessoas (legítimo ou não) e o da própria nação está intimamente relacionado com o comportamento econômico pela forma com que o processo de obtenção de riqueza é desenvolvido. Ele pode ser desenvolvido a partir do:

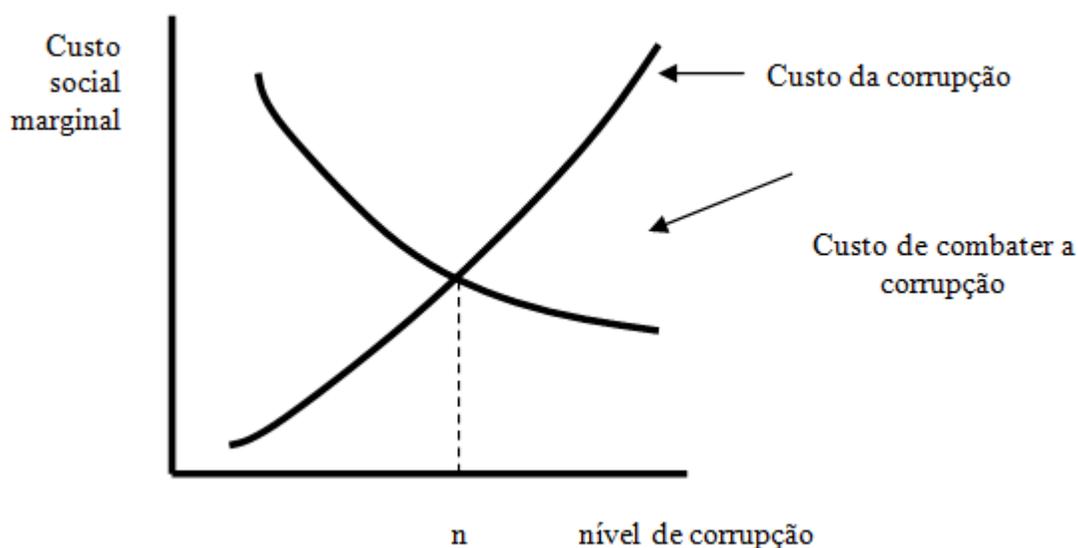
- Aumento da renda individual, através do sucesso da competição, ou com a utilização de corrupção, refletindo uma característica individualista;
- Aumento da produção, isto é, foco na competição e na contribuição individual na renda total, não somente em nível individual, mas também no investimento no processo econômico, demonstrando uma característica coletivista da sociedade.

A forma pela qual o capitalismo está sendo adotado demonstra uma tremenda agressividade com características marcadamente individuais e com quebra das regras. Acrescenta-se, ainda, o fato de que a ideologia neocapitalista vem exercendo influência na percepção do dinheiro utilizado pelos agentes econômicos (JESUS, 2008).

O combate e manutenção de um efetivo controle da corrupção possui um custo variável alto, tendo de ser considerado também em conta os custos fixos inerentes à manutenção deste controle. Surgindo neste momento o conceito contábil de ponto de equilíbrio (*breakeven point*) que é o seguinte (ANTHONY ET AL, 1997, p.152): “Os gerentes frequentemente precisam conhecer o nível de produção no qual os custos de seus recursos são cobertos pelos lucros advindos de sua venda ou prestação de serviços. Como mencionado anteriormente, o nível ao qual o volume de vendas cobrirá os custos é chamado de ponto de equilíbrio”. Sendo assim, é de especial interesse, no caso dos gerentes, terem de avaliar qual o investimento comercial de risco necessário para a obtenção dos lucros iniciais.

Caso tivéssemos uns poucos casos de corrupção seria provavelmente prejudicial a manutenção de uma estrutura de combate a corrupção de custo elevado.

Pode-se então observar, através da análise de custos, de como a Contabilidade poderá auxiliar de forma eficaz na busca de qual é o nível ótimo de manutenção do equilíbrio entre os custos da manutenção de um controle anti-corrupção e os benefícios que a sociedade poderá desfrutar do mesmo, que seria o custo social marginal de redução da corrupção. Através do gráfico abaixo poderemos compreender melhor a importância do conceito de ponto de equilíbrio no combate à corrupção (JESUS, 2008):



Sendo assim, a Contabilidade poderá auxiliar ainda mais no combate a corrupção? Pensamos que sim. Será objeto deste artigo esta discussão, de forma a apresentar algumas das possibilidades em que a Ciência Contábil poderá contribuir na prevenção e investigação de corrupção.

O método fenomenológico foi desenvolvido por Husserl (1990) que busca estudar o fenômeno, sem interferência de vieses, permitindo surgir a sua essência (BICUDO, 2011). O método dedutivo constitui-se em utilizar premissas verdadeiras da teoria para deduzir conclusões verdadeiras (FREIXO, 2010).

2. METACONTABILIDADE E PREVENÇÃO

O surgimento da Contabilidade, por meio do método das partidas dobradas por Luca Pacioli, ocorreu durante a época de uma urgente necessidade de controle da riqueza através do registro dos fatos econômico-financeiros, tanto por parte da Igreja Católica Romana quanto pelo início do capitalismo. Sendo hoje uma de suas principais atribuições, o fornecimento de

informações confiáveis e transparentes para a tomada de decisão e projeções de cenários econômico-financeiros, nos quais as entidades procuram manter-se operando e crescendo.

A Contabilidade possui, como sistema de conhecimentos, estudar e registrar o comportamento das riquezas que são integrados ao patrimônio da entidade, mediante as ações humanas (HERRMANN JÚNIOR, 1978). Ocorrendo a cada dia uma transcendência maior da tarefa contábil dos limites individuais para uma esfera holística que se preocupa com o todo e não somente com as partes, sem, no entanto, perder de vista a azienda (SÁ, 1999).

A metacontabilidade seria a busca do estudo dos processos intangíveis, que estão relacionados com os processos utilizados, nos registros dos fatos e demonstrativos contábeis. Com o estudo da metacontabilidade poderíamos obter a intencionalidade, conduta e características da informação contábil apresentada a análise de auditoria ou perícia.

A metacontabilidade se adequaria muito bem ao período no qual estamos no século XXI, pois significa que a contabilidade está começando a transcender a visão compartimentada e fragmentada, que possuía a alguns anos atrás, está se convertendo em uma Ciência multi e interdisciplinar. Numerosas estratégias têm sido feitas para conectar a atividade técnica contábil com as diferentes atividades da empresa, porém encontram-se muitas resistências a esta nova forma de pensar a atividade contábil.

O princípio da essência sobre a forma possibilitou uma mudança no paradigma contábil.

A visão da metacontabilidade sob um ponto de vista da auditoria é não somente ficarmos com o trabalho descritivo as operações contábeis, mas o explicativo e projetivo, sob um ponto de vista de utilizar o conhecimento em sua totalidade. Esta nova forma de utilizar a Contabilidade é que poderá trazer uma melhor compreensão do que realmente é a função do contabilista, um profissional da informação e do conhecimento.

Observa-se em nossa economia um aumento da acumulação de capital financeiro, implicando também em uma fragilidade financeira grave e grandes riscos financeiros sistêmicos. A dificuldade de regulação e controle destes riscos faz com que exista uma mundialização financeira desigual e imperfeita, estabelecida na interligação entre sistemas nacionais separados e fortemente hierarquizados, com uma graduação variável conforme os vários segmentos de mercado. Nota-se, então, uma necessidade de padronizações contábeis internacionais para que as informações prestadas, através dos Demonstrativos Contábeis, sejam fidedignas e não contenham distorções comparativas. Novamente, a contabilidade é chamada para que possa proteger a

sociedade de manipulações e artificialismos, que impediriam o desenvolvimento e confiança deste mercado nos dias atuais (CHESNAIS, 1998).

Surge assim, uma figura importante no contexto econômico-financeiro: a gestão de riscos, que é o resultado da administração de volatilidades econômico-financeiras. Ficando clara a importância do contador neste contexto, principalmente no que diz respeito à medição aos princípios de qualidade da informação. Um aspecto fundamental na gestão de riscos é a informação do valor da carteira em um determinado momento, e o procedimento de marcação dos ativos ao mercado de acordo com a cotação/avaliação do mercado. Tendo assim que o contador incorporar em seu trabalho cotidiano os termos: gestão de ativos e passivos, valor em risco, *accountability*, mercado de opções, *swaps* e mercado futuro, valor a preço de mercado, valor nominal, para que possa processar informações e elaborar relatórios e demonstrativos sem contaminações e vieses (CARVALHO, 1999).

Ainda neste raciocínio, o contabilista deverá ser capaz de avaliar o risco dos serviços, que está prestando para que possa ter uma idéia da complexidade a ser enfrentada, e ainda avaliar melhor os honorários a serem cobrados. Adams (1991) destaca os seguintes fatores de riscos e níveis de risco de uma empresa:

Fatores de Risco	Baixo Risco	Alto Risco
Ambiente econômico	Seguro	Deprimido/Paralisado
Filosofia de gestão empresarial	Conservador	Agressivo
Segmento de mercado	Estabelecido e maduro	Novo e sujeito a mudanças
Sistema de controle interno	Forte e bem estabelecido	Fraco com estrutura centralizada
Histórico do trabalho de Auditoria Externa	Opinião sem ressalvas ou poucos ajustes a serem registrados	Não existiam Auditorias anteriores e/ou com pareceres c/ ressalvas, trocas frequentes de Auditoria
Rotatividade da alta direção e do conselho de administração	Poucas	Muitas
Situação financeira e operacional	Forte	Fraca
Existência de possíveis conflitos com outras empresas	Fraca	Forte
Reputação dos gestores ou proprietários	Boa	Má

Experiência dos gestores ou proprietários	Boa	Pequena
Proprietários	Públicos	Privados
A empresa compreende e aceita o papel e responsabilidade do auditor	Claramente	Muito pouco
Existem conflitos internos de interesses	Insignificante	Significativo
Localização da empresa	Em cidade grande	Em cidade pequena
Nível de experiência do segmento de negócio onde a empresa atua	Baixo	Alto

O contador irá enfrentar um mercado de muita competitividade, no qual surgirá novamente o tema da corrupção. A ausência de transparência nos demonstrativos financeiros e um fluxo de informações constantes e rápidos resultando em desconfiança são ótimos ingredientes para uma grave crise financeira, tal como ocorreu nos Estados Unidos em 2008. O sistema capitalista atual está sujeito a variações e surgimento de crises periódicas.

A corrupção e a crise financeira se desenvolvem rapidamente na incerteza de um mercado econômico-financeiro. Os contadores possuem uma responsabilidade social e moral muito grande, porque são os profissionais que assinam as contas e demonstrativos, que deverão refletir uma realidade e momento histórico (GARCIA, 1999).

Os dados quantitativos e qualitativos, produzidos pela Ciência Contábil, aplicados a uma determinada entidade, deverão oferecer ao usuário informações que possam auxiliar na tomada de decisão e na previsão do comportamento destas entidades no ambiente sócio-econômico, com a maior facilidade possível de interpretação. Desta maneira, deverão permitir (ATTIE, 1998):

- a. A observação e avaliação do comportamento das entidades;
- b. Análise comparativa de seus resultados com os de outros exercícios ou entidades congêneres;
- c. Avaliação de seus resultados sob a perspectiva do alcance de seus objetivos;
- d. Projeção do cenário no qual a entidade se encontrará no futuro.

A escrita contábil, para ser autêntica, deverá cobrir todos os fenômenos patrimoniais que estão relacionados com a entidade. Por meio do princípio da integridade da escrita contábil deverão ser registrados os fenômenos que representam responsabilidades diretas e indiretas dos gestores ou da própria entidade. Como também se podem obter informações que serão auxiliares na previsão de fatos futuros.

A Contabilidade possui, então, condições de experimentação e delineamento de fenômenos ainda que abstratos, mas que estejam relacionados com os fenômenos concretos que estejam ocorrendo na entidade.

Não podemos cair no erro de confundir fenômeno com a medida do fenômeno, pois existe uma tendência para a idolatria do aspecto quantitativo da Contabilidade deixando-se de lado a essência do fenômeno, ou seja, seu aspecto qualitativo.

A redução fenomenológica, que é a busca da essência do fato, poderá nos auxiliar no raciocínio para alcançarmos o que é essencial ao registro e análise contábil. Através da mesma pode-se apreender o núcleo do que desejamos. Segundo Husserl (1990, p.22): “a fenomenologia é a doutrina universal das essências, em que se integra a ciência da essência do conhecimento”. Irá interessar assim os dados fundamentais e universais, através dos quais poderemos avaliar e comparar o sentido que o fenômeno, a ser registrado na Contabilidade, possui para a entidade com uma postura crítica, ou seja: será que o lançamento contábil que estou registrando é verídico ou está refletindo o fenômeno econômico-financeiro de forma autêntica?

O contador deverá se preocupar com o grau de qualidade da documentação que está sendo utilizada no lançamento contábil, porque, caso não seja idônea, a entidade poderá ter dificuldades em valer os seus direitos como também o contador poderá ser envolvido em algum caso de fraude ou corrupção de forma indireta.

A partir deste momento, nos deparamos com a ética contábil. A palavra *éthos* no idioma grego está relacionada com a filosofia moral e *êthos* à ciência dos costumes. Conforme Granger (1994, p.19):

A palavra ética aqui empregada exige um primeiro comentário. Trata-se da própria palavra grega, que nos foi diretamente transmitida e, de acordo com essa origem, designa o que se refere aos costumes, mas remete, por exemplo em Aristóteles, a uma arte de viver, a uma doutrina do bem, no sentido mais amplo: o bem-estar.

Loeb (1989) identificou algumas relevâncias éticas que afetam os contadores e as empresas de contabilidade, que são:

- a) Independência – O conceito de independência requer uma completa separação entre a entidade e os interesses financeiros particulares do contador. Consequentemente o contador deverá manter um papel de imparcialidade em sua atuação. Como as empresas contábeis estão desenvolvendo políticas de manutenção deste conceito?
- b) Alcance dos serviços – Devemos tomar em consideração quais os outros serviços oferecidos (consultoria, planejamento tributário, recuperação tributária), que são compatíveis com a auditoria? Até que ponto o auditor possui independência, se realiza outros serviços contábeis para o seu cliente?
- c) Confidencialidade – Até que nível o auditor em sua função de preservação de informações estará em conflito com as informações confidenciais de que dispõe?
- d) Desenvolvimento técnico – A utilização de propaganda dos serviços contábeis permite um alcance muito grande na captação de clientes. As empresas contábeis estão desenvolvendo políticas de educação continuada aos seus sócios e colaboradores?
- e) Diferenças nos procedimentos contábeis – Como os contadores e as empresas contábeis estão tratando as situações nas quais a entidade deseja que sejam registradas transações de forma irregular? Neste caso, a empresa irá procurar um outro profissional, que faça este tipo de serviço?

Para podermos responder a estas perguntas, poderíamos utilizar o seguinte modelo heurístico de seis passos (SCHOEDER E CLARK, 1995):

1. Obter as informações e fatos relevantes;
2. Identificar as questões éticas envolvidas;
3. Determinar as pessoas ou os grupos afetados pelo problema;
4. Identificar as possíveis alternativas;
5. Determinar como as pessoas ou os grupos serão afetados pelas soluções encontradas;
6. Decidir qual a ação mais apropriada para aquele caso específico.

Nota-se que o exercício da profissão contábil requer de seus profissionais uma ética ilibada, ou uma busca da mesma, para que o profissional possa ser valorizado na sua importância na sociedade. Pesando ainda sobre o mesmo, o saneamento do sistema econômico-financeiro nacional, de maneira a evitar a disseminação e contaminação de corrupção e fraude. Como vimos

anteriormente, a corrupção é como um ponto de ferrugem em um metal, caso não seja tratado ou retirado, com o tempo contamina toda a chapa de metal e, conseqüentemente, todo o sistema.

A alta competitividade existente pode estar estimulando certos profissionais contabilistas a desprezarem o esforço atual de treinamento e educação continuada, e iniciarem atividades de formação ilícita dentro de um raciocínio utilitarista de benefício marginal. Pensam estes que podem parar esta atividade no tempo que desejarem. Este erro lógico possui as bases no *locus* de controle externo (justificativa para os erros e crimes), para que possam justificar uma ação que é considerada ilegal.

Um corruptor ou fraudador para obter sucesso utiliza-se de três recursos: obtenção de ferramentas de corrupção, conhecimento de como utilizar estas ferramentas e o objetivo de valores monetários diretos ou indiretos. As ferramentas utilizadas podem ser as mais variáveis possíveis (chantagem, influência, dinheiro, bens, poder, benefícios políticos), conforme os objetivos a serem atingidos como também o ambiente no qual os corruptores irão atuar para atingirem seu objetivo (JESUS, 2005).

3. EM QUE A CONTABILIDADE PODERÁ AUXILIAR OBJETIVAMENTE NA PREVENÇÃO E INVESTIGAÇÃO DA CORRUPÇÃO?

Sabe-se que um dos principais fatores de ocorrência de fraude são problemas de controle interno. No caso da corrupção, os vestígios de materialidade são mais difíceis de serem obtidos, restando somente possibilidades de obtenção de provas subjetivas ou indiretas. No entanto, mesmo assim em ambos os casos o sistema de controle interno organizacional, torna-se muito útil especialmente na atribuição das responsabilidades.

A finalidade do estudo e avaliação do controle interno pelo Auditor é estabelecer uma base, em que se apoiar para determinação da natureza, extensão e realização oportuna dos testes de auditoria a serem aplicados no exame das demonstrações contábeis. O estudo e avaliações, feitos com esta finalidade, normalmente fornecem evidência para sugestões construtivas a clientes, com referência ao aperfeiçoamento do controle interno. Para isto necessário se faz o desenvolvimento de um método de estudo do sistema de controle interno da entidade, que pode ser:

1 – Escopo do Estudo

O estudo a ser realizado, como base para a avaliação do controle interno, compreende duas fases:

- a) Conhecimento e compreensão dos procedimentos e métodos estabelecidos, e;
- b) Um grau razoável de segurança de que estes estão sendo aplicados e funcionando conforme o previsto.

Estas duas fases do estudo se denominam revisão do sistema e testes de observância, respectivamente. É claro que se a organização possui seus processos mapeados e registrados, este trabalho será realizado em muito menos tempo e eficácia.

2 – Revisão do Sistema

A revisão do sistema é, primordialmente, um processo de obtenção de informação a respeito da organização e dos procedimentos estabelecidos e se destina a servir de base para os testes de observância e para avaliação do sistema. Normalmente, a informação necessária para este fim, é obtida através da entrevista com pessoal autorizado e referência à documentação (consultas), como manuais de procedimentos, descrições de cargos e decisões anteriores. A fim de facilitar a compreensão das informações obtidas dessas fontes, os auditores adotam a prática de seguir um ou mais tipos de transações envolvidas, por meio de todos os documentos correspondentes ou registros mantidos. As informações referentes ao sistema de controle interno, podem ser registradas pelo auditor sob a forma de respostas a um questionário, fluxogramas ou memorandos descritivos. Ao final da revisão do sistema, o auditor deve ser capaz de fazer uma avaliação preliminar, presumindo a observância satisfatória do sistema estabelecido.

3 – Testes de Observância

A finalidade dos testes de observância é proporcionar uma segurança razoável de que os procedimentos de controle interno estão sendo aplicados conforme foi estabelecido. Os testes de observância estão ligados com a capacidade cognitiva do auditor em perceber o fluxo dos procedimentos na organização, bem como o comportamento dos funcionários em suas respectivas áreas de atuação. O controle interno exige não apenas que certos procedimentos sejam

cumpridos, como também que se os cumpram adequada e independentemente. Os testes de observância, portanto, dizem respeito primordialmente às seguintes questões:

- a) Os procedimentos necessários de rotina no desempenho da tarefa estão sendo cumpridos?
- b) Como foram cumpridos?
- c) Por quem foram cumpridos?
- d) As pessoas estão cientes dos manuais e procedimentos?
- e) Existem evidências de segregação de funções na organização?

Os testes de observância são geralmente realizados durante as visitas internas. Os testes podem ser aplicados em bases estatísticas ou subjetivas.

4 – Avaliação do Sistema

Na perspectiva do auditor independente, uma função do controle interno é proporcionar a segurança de que os erros e irregularidades podem ser descobertos com razoável prontidão, assegurando, assim, a confiabilidade e integridade dos registros financeiros.

A revisão do sistema de controle interno pelo auditor independente ajuda-o a determinar outros procedimentos de auditoria apropriados para a formulação de um parecer sobre a fidedignidade das demonstrações contábeis.

No exame do sistema de controle interno, o auditor aplica as seguintes medidas na consideração de cada tipo significativo de transações e ativos correlatos:

- a) Considerar os tipos de erros e irregularidades que poderiam ocorrer;
- b) Determinar os procedimentos de controle interno que devem prevenir ou detectar esses erros ou irregularidades;
- c) Determinar se os procedimentos necessários são estabelecidos e estão sendo seguidos satisfatoriamente (testes de aderência);
- d) Avaliar quaisquer falhas (tipos de erros e irregularidades) potenciais não cobertos pelos procedimentos de controle existentes, para determinar seu efeito sobre:
 - 1) A natureza, caráter oportuno ou extensão dos procedimentos de auditoria a serem aplicados; e
 - 2) Sugestões a serem feitas ao cliente.

O auditor independente deve considerar os procedimentos levados a efeito por auditores internos na determinação, caráter oportuno e extensão de seus próprios testes. O trabalho dos auditores internos deve ser considerado uma complementação, mas não um substituto, para os testes feitos pelo auditor independente. No entanto quanto melhor for a qualidade dos trabalhos feitos pela auditoria interna da organização, menor as probabilidades de que os sistemas de controles internos não estejam adequados e ajustados para o alcance dos objetivos.

O maior problema na detecção e constatação de casos de corrupção é a sua prova. A prova exerce sobre a inteligência uma influência tão forte que se torna praticamente impossível a quem se encontra analisando um determinado caso negar que não seja verdade (JESUS, 2005).

Uma das formas que o Juiz Sérgio Moro utilizou na Operação Lava Jato, foi o instituto da “cegueira deliberada”. No direito americano é conhecida como *willfull blindness*, que foi criado pela Suprema Corte Americana. Refere-se quando alguém se comporta como um avestruz, enterrando a cabeça na areia, para de forma proposital não ver a ocorrência de um crime de corrupção, e assim tirar alguma vantagem (PETRY, 2015). Se o sistema de controle interno prevê para o sujeito que comete este ato, sua responsabilidade e atribuições torna-se, assim, possível a imputação da autoria.

O caminho para obtermos a prova é longo, e, muitas vezes, ficamos perdidos no seu trajeto. Antes da prova, temos a evidência que em auditoria constitui-se no convencimento racional no qual os dados apresentados nos demonstrativos contábeis, expressos em suas contas, refletem com adequada fidedignidade os atos e fatos ocorridos em uma entidade, e que se encontram de acordo com os documentos que proporcionaram sustentação aos lançamentos contábeis (JESUS, 2005).

Os sistemas contábeis e de auditoria poderão fornecer informações que podem ser muito úteis na descoberta de provas de ocorrência de fraude ou corrupção. Através dos exames dos livros ou arquivos contábeis, poderemos rastrear operações criando assim pistas de auditoria que servirão de bases para o prosseguimento de novas investigações (MOLINA E PEREZ, 1996).

A situação atual é tão complexa, que a Odebrecht tinha um setor de engenharia financeira de projetos do grupo no exterior, que na prática dedica-se exclusivamente à contabilidade paralela (criativa) da empresa. Este esquema alimentava sofisticado de pagamento de propinas, responsável por movimentar em torno de 3 bilhões de dólares, ao longo de oito anos (GASPAR, 2016).

Quando o trabalho de auditoria/perícia é corretamente planejado e executado, a corrupção poderá ser espetacularmente reduzida, embora o ambiente seja extremamente corrupto. Onde existam sistemas de controle interno apropriados, a corrupção poderá ser controlada porque exigirá do corrupto uma maior preocupação na possibilidade de ser descoberto.

Um resultado que causa impacto no combate à corrupção, relatado por Williams (1983), que concluiu que o público possui a tendência de medir a eficácia contra a corrupção através do status das pessoas que estão sendo processadas. Caso sejam apenas pessoas de status pequeno e sem importância sócio-econômica, ocorrerá uma perda de confiança do público, pois estará crendo que o esforço contra a corrupção está dirigido apenas para os que possuem um baixo nível sócio-econômico.

Poder-se pensar, então, que um aumento de regras reduziria a corrupção? A Comissão Santhanam, em um relatório sobre a Índia, afirmou que é necessário levar em consideração as causas essenciais do fenômeno da corrupção. Dentre as causas foi constatado que na Índia era o amplo poder discricionário que estava sendo exercido pelo poder executivo na complicada estrutura burocrática. A redução da discricionariedade administrativa existente poderia, então, neste caso reduzir a corrupção (MYRDAL, 1970). Mas, por outro lado, especialistas, tais como Thinapan Nakata da Tailândia, disseram que as leis e regulamentos são como uma ferramenta para a corrupção (NAKATA, 1978). Como poderíamos resolver respostas tão contraditórias?

A resposta viria da variabilidade dos casos de corrupção e a presença de uma possível forte variável cultural, que influenciaria fortemente a maneira como a corrupção teria de ser combatida. Não poderíamos, então, pensar na existência de um pacote de medidas anti-corrupção importado que possa resolver os problemas nesta área sem nenhum esforço por parte do importador.

A aprovação da Lei de Responsabilidade Fiscal possibilitou a abertura de um campo de trabalho para os contabilistas, que possuem a prerrogativa de elaboração dos demonstrativos contábeis como também auxiliarão na preparação de prestações de contas. Esta nova lei será um importante instrumento de controle de receitas e gastos públicos, representando um avanço na gestão de recursos à disposição dos governantes, que necessitarão do auxílio dos contabilistas no que diz respeito a tarefa de controladoria do sistema de gestão fiscal (SILVA, 2000).

Constata-se assim mais uma responsabilidade social que os contabilistas assumem perante a sociedade, que deposita a confiança dos impostos arrecadados na lisura e ética que os profissionais da contabilidade devem estar envolvidos em suas tarefas.

4. PROPOSTAS ESTRATÉGICAS PARA UM CONTROLE DE DETECÇÃO DA CORRUPÇÃO

Sabe-se da dificuldade para a implantação de todas as propostas constantes nesta relação, porém mesmo que não possam ser implantadas todas, ao menos algumas delas poderão servir para a reflexão ou implantação de alguma medida contra a corrupção, quando formamos equipes de investigação para apuração de indícios de corrupção (JESUS, 2008):

1. Adote e cumpra um código de ética;
2. Mude ou transforme o clima e a cultura organizacional de sua entidade;
3. Faça inspeções ou auditorias rápidas e inesperadas, com atenção às operações fora da rotina operacional;
4. A conduta corrupta deverá ser penalizada exemplarmente usando técnicas de dissuasão;
5. Aperfeiçoar os procedimentos de auditoria e os sistemas de controle interno das entidades;
6. Seleção rigorosa do pessoal que irá trabalhar na equipe investigativa, sendo adotados critérios tais como honestidade e capacidade técnica e capacidade de trabalhar em equipe sobre grande pressão;
7. Recompensar de alguma forma as pessoas que fazem parte da equipe, não tendo que necessariamente serem recompensas monetariamente;
8. Reunir o máximo possível de informações que possam aumentar as chances da evidenciação de corrupção;
9. Fortalecimento em conhecimento e treinamento das pessoas que atuam na equipe;
10. Reestruture a entidade de forma que as funções estejam claramente definidas, sem que haja muita possibilidade para a discricionariedade;
11. Realize um rodízio funcional e geográfico dos colaboradores (empregados/funcionários) da entidade;

12. Aperfeiçoe os sistemas de tecnologia e informação da entidade.

5 . CONSIDERAÇÕES CONCLUSIVAS

Este artigo possuiu por objetivo a discussão sobre o papel da ciência contábil em relação com corrupção. Percebe-se que várias áreas da Ciência Contábil podem ser úteis à discussão de redução da corrupção: contabilidade gerencial, auditoria, perícia e outras. Nota-se que o crime de corrupção é do tipo racional, tendo assim os perpetrados planos prévios e busca de dificultar a existência de ações de investigação.

No século XXI a Contabilidade exerce uma importância muito maior no sistema econômico-financeiro mundial do que foi no século XX. As responsabilidades que pesarão sobre os contabilistas também serão maiores, de forma a exigir uma formação continuada e uma postura ética ilibada. Este pensamento converge com o principal tema da convergência internacional dos procedimentos contábeis que é a essência sobre a forma.

A corrupção contamina e destrói o sistema econômico-social, não possuindo apenas um efeito imediato quando ocorre a sua descoberta, todavia um efeito mediato que é a desconfiança para com o sistema de informações econômico-financeiras de um país. Desta forma ocorre um impacto direto em uma taxa de risco muito maior, representando um custo adicional de taxa de juros elevada na captação de recursos tanto internos quanto externos.

A existência de equipes especializadas na investigação e produção de provas em casos de corrupção é de relevância, especialmente porque existe a necessidade de métodos especializados, em razão da complexidade e dos poderes envolvidos. A metacontabilidade torna-se assim uma possibilidade de analisar qual o processo utilizado na formação do esquema criminal para obtenção, simulação e distribuição dos recursos ilícitos.

A necessidade de um desenvolvimento institucional ficou evidenciado pelos comentários no presente artigo, exigindo das autoridades e administradores uma postura de liderança ética para que os escalões inferiores possam novamente ter modelos de conduta incorrupta.

A disseminação e formação ética dos profissionais da área contábil é um dos principais caminhos para buscar a criação de obstáculos na utilização da Contabilidade, como ferramenta de ocultação, simulação e desvio de recursos para os interesses individuais e egoísticos.

REFERÊNCIAS

ADAMS, R.. Audit Risk. In Sherer M and Turley Paul, **Current Issues in Auditing**. 2ª ed.. London : Paul Chapman Publishing, 1991.

ALMEIDA, L. B.; PARISI, C.; PEREIRA, C. A .. Controladoria. In Armando Catelli (Coord.), **Controladoria: uma abordagem da gestão econômica**. São Paulo: Atlas, 1999.

ANTHONY, A .; BANKER, R.; KAPLAN, R.; YOUNG, S. **Management Accounting**. Second Edition. New Jersey: Prentice Hall, 1997.

ATTIE, W. **Auditoria: conceitos e aplicações**. 3ª edição. São Paulo: Atlas, 1998.

BICUDO, Maria Aparecida Viggiani. **Pesquisa qualitativa: segundo a visão fenomenológica**. São Paulo: Cortez, 2011.

CARVALHO, L. N. Harmonização Contábil e de Auditoria: uma visão das economias emergentes. **Revista Brasileira de Contabilidade**, V. 28, nº 118, p.8-11, julho/agosto, 1999.

CHESNAIS, F. **Mundialização financeira e vulnerabilidade sistêmica**. In François Chesnais (Coord). A mundialização financeira: gênese, custos e riscos. São Paulo: Xamã, 1998.

CÓDIGO DE ÉTICA DO CONTADOR. Disponível em : <http://www.portaldecontabilidade.com.br/nbc/res803.htm>. Acessado em:16.02.2017.

FLORENTINO, A. **Análise Contábil – Análise de Balanços**. 4ª edição. Rio de Janeiro: Editora da Fundação Getúlio Vargas, 1982.

FREIXO, Manuel João. **Metodologia científica: fundamentos, métodos e técnicas**. 2ª edição. Instituto Piaget, 2010.

GARCIA, C. P.. Ética e Globalização. **Revista Brasileira de Contabilidade**, V. 28, nº 118, p.19-22, julho/agosto, 1999.

GASPAR, Malu. A organização. **Revista Piauí_121**, ano 11, outubro, 2016, p. 18-30.

GRANGER, G. **A Ciência e as Ciências**. Tradução de Roberto Leal Ferreira. São Paulo: Editora da UNESP, 1994.

HUSSERL, E. **A idéia da fenomenologia**. Tradução de Artur Morão. Rio de Janeiro: Edições 70, 1990.

JESUS, Fernando. **Perícia e investigação de fraude**: uma análise psicológica e operacional na evidenciação de fraude. 3ª edição. Goiânia: AB Editora, 2005.

_____. **Comportamento econômico, corrupção e inteligência**: uma abordagem metacognitiva. Goiânia: AB Editora, 2008.

LIMA, S. Falta de provas gera revisão de intervenções após precatórios. **Folha de São Paulo**, 25 abr., 1999.

LOEB, S. **Ethical Commitees and Consultants in Public Accounting, Accouting Horizons**, December, pp.1-10, 1989.

MINISTÉRIO PÚBLICO FEDERAL. Caso Lava Jato. Disponível em : <http://lavajato.mpf.mp.br/entenda-o-caso>. Acesso em 15.02.2017.

MOLINA, G. J.; PEREZ, M. O.. **Teoría de la Auditoria Financeira**. Madrid: McGraw-Hill, 1996.

MYRDAL, G. **Corruption as a Hindrance to Modernization in South Asia**. In Arnold J. Heidenheimer, **Political Corruption: Readings in Comparative Analysis**. New York: Holt, Rinehart & Winston, 1970.

NAKATA, T. **Corruption in the Thai Bureaucracy: Who Gets What, How and Why in its public Expenditures**, **Thai Journal of Development Administration**, 18, january, 1978.

NOVO DICIONÁRIO AURÉLIO DA LÍNGUA PORTUGUESA. 2ª edição. Rio de Janeiro: Nova Fronteira, 1986.

NYE, J. Corruption and Political Development: A Cost-Benefit Analysis. **American Political Science Review**, 51, junho, pp.417-429, 1967.

PETRY, André. A cabeça de Moro. **Revista Veja (Retrospectiva)**, edição 2458, ano 48, n. 52, 30 de dezembro de 2015, p. 48-56.

ROTHENBURG, W. C. **A pessoa jurídica criminosa**. Curitiba: Juruá, 1997.

SÁ, Lopes de. Ética da Perfeição e Contabilidade. **Revista Brasileira de Contabilidade**, V. 28, nº 115, p.70-71, janeiro/fevereiro, 1999.

SCHROEDER, R.; CLARK, M. **Accounting Theory**. New York: John Wiley & Sons, 1995.

SILVA, D. S.. LRF vai dar transparência às contas das prefeituras. **Boletim CFC**, ano 03, junho, número 26, pp. 6-7, 2000.

WILLIAMS, P. **Concept of and Independent Organisation to Tackle Corruption. International Conference of Corruption and Economic Crime**. Washington (DC), october, 1983.